



MESTRADO EM AUDITORIA

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

LÚCIA MANUELA CORREIA ARANTES

**Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade
para a obtenção do Grau de Mestre em Auditoria**

Orientada por Dr. Rodrigo Mário de Oliveira Carvalho e Dr. Álvaro Manuel de Sousa
Carvalho

S. Mamede de Infesta, abril de 2013



MESTRADO EM AUDITORIA

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

LÚCIA MANUELA CORREIA ARANTES

Orientada por Dr. Rodrigo Mário de Oliveira Carvalho e Dr. Álvaro Manuel de Sousa
Carvalho

S. Mamede de Infesta, abril de 2013

RESUMO

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Auditoria. Procura-se apresentar a realização de um estágio curricular como assistente/júnior de auditoria, na empresa Rodrigo Carvalho & M. Gregório SROC, Lda., pelo período de seis meses.

O estágio curricular teve como escopo o desenvolvimento de atividades de auditoria financeira enquanto assistente/júnior, tendo por base os objetivos integrantes do plano de estágio realizado pelo orientador da empresa acolhedora em consonância com o orientador do Instituto. Os objetivos do plano de estágio integram a aplicação teórica sendo absorvidos conceitos e técnicas que só a prática consegue transpor.

Para além dos objetivos elencados no plano de estágio e, durante a vigência do mesmo, a entidade sentiu necessidade (devido à aceitação de novos clientes) de efetuar um estudo sobre as alterações ao normativo contabilístico das Entidades do Setor Não Lucrativo. Este foi um desafio proposto pela entidade acolhedora ao qual me debrucei efetuando um estudo bibliográfico do tema abarcando as alterações ao normativo bem como a sujeição à Certificação Legal de Contas e especificidades fiscais.

O estágio curricular permitiu-me concluir que toda a teoria lecionada no curso de Mestrado em Auditoria é efetivamente aplicada à prática em auditoria financeira e que sem a mesma não seria possível desempenhar a função de assistente/júnior em auditoria. Por sua vez, a aplicação prática enriqueceu os meus conhecimentos teóricos e estimulou, ainda mais, a vontade de exercer a profissão.

O desafio proposto sobre as Entidades do Setor não Lucrativo permitiu-me concluir que as exigências de transparências bem como o novo normativo são benéficos para todos os intervenientes. Em termos pessoais dotou-me de técnicas e métodos de pesquisa que o auditor numa atividade de auditoria financeira necessita, devido às diversas realidades e mutações legislativas e jurisprudenciais.

Palavras-chave: Auditoria Financeira, Revisor Oficial de Contas, Certificação legal de Contas.

ABSTRACT

This report is part of the final stage of my Master in Audit. I intend to present the execution of a curricular internship as an assistant auditor, in Rodrigo Carvalho & M. Gregório SROC, Lda., company, for a period of six months.

The curricular internship aimed for the development of financial auditing activities in an assistant auditor capacity, based on the integrating objectives of the internship plan created by the coordinator of the welcoming company together with the Institute's coordinator. In general, the objectives presented in the plan incorporate the theoretical approach, allowing the assimilation of concepts and techniques that only a practical method can overcome.

Alongside the listed objectives in the plan, and throughout the internship, the entity felt the need (due to the acquisition of new clients) to do a study about the changes in the accounting standards of the Entities of the Non-Profit Sector. This was a challenge proposed by the welcoming entity that I embraced producing a bibliographic study of the theme, including the changes in the framework as well as the subjugation to the Legal Accounts Certificate and fiscal specificities.

With this internship, I was able to conclude that all the theory learned all through my Master in Audit was effectively applied in practical terms to financial audit, and that without it I would not be able to accomplish the role of assistant auditor in auditing. On the other hand, the practical application supplemented my theoretical knowledge and stimulated, even more, my determination in practicing this profession.

The proposed challenge regarding the Entities of the Non-Profit Sector allowed me to conclude that the requirements of transparency, as well as the new framework, are beneficial to all the participants. On a personal level, it endowed me with the techniques and research methods that an auditor needs in a financial auditing activity, due to the different realities and legislative and jurisprudential mutations.

Keywords: Financial Audit, Auditor, Legal Certification of Accounts.

AGRADECIMENTOS

Durante o estágio, não só adquiri experiência técnica e profissional na área de auditoria, como também tive oportunidade de conhecer pessoas que, conquistaram a minha admiração e me transmitiram os seus conhecimentos, tratando-me com respeito e amizade.

Assim, os meus mais sinceros agradecimentos:

Ao meu orientador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Dr. Rodrigo Carvalho e a todos os demais docentes que contribuíram para a minha formação académica.

Ao Dr. Álvaro Carvalho, pela orientação do meu estágio na empresa Rodrigo Carvalho & M. Gregório, Lda.

A todos os colaboradores da empresa Rodrigo Carvalho & M. Gregório, SROC, Lda., em especial à equipa acolhedora constituída pela Dr.^a Elisabete Mendes e pelo Dr. Rui Pinto.

Ao meu companheiro José Paulo Lima pelo apoio.

Um bem-haja!

ÍNDICE GERAL

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
AGRADECIMENTOS	iii
ÍNDICE DE SIGLAS	vii
ÍNDICE DE FIGURAS	ix
ÍNDICE DE ANEXOS	ix
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I.....	3
ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1 - Definição de auditoria financeira	4
2 - O papel dos Revisores Oficiais de Contas/Auditores	4
3 - Auditoria em Portugal e o Código de Ética da OROC.....	5
4 - Princípios, Normas e Diretivas de Auditoria	8
5 - O controlo interno	10
6 - O planeamento.....	11
7 - Procedimentos de auditoria	14
8 - Certificação Legal das Contas.....	19
CAPÍTULO II.....	21
A EMPRESA ACOLHEDORA	21

1 - Apresentação da empresa acolhedora	22
2 - Serviços Prestados.....	22
3 - Áreas de atividade dos clientes	23
4 - Recursos humanos.....	25
5 - Recursos materiais.....	26
5.1 - DRAI – <i>Dossier</i> de Revisão /Auditoria Informatizado	27
5.1.1 - <i>Dossier</i> Corrente	28
5.1.2 - <i>Dossier</i> Permanente	31
5.1.3 - <i>Dossier</i> de Circularização	32
5.2 - IDEA - <i>Interactive Data Extraction and Analysis</i>	33
CAPÍTULO III	35
ATIVIDADES DESENVOLVIDAS.....	35
1 - Plano de estágio.....	36
2 - Adaptação e formação	37
3 - Elaboração de papéis de trabalho	38
4 - Auditoria às vendas, prestações de serviços e clientes.....	41
5 - Confirmação externa	43
6 - Auditoria aos inventários	45
7 - Trabalho especial – Entidades do Setor não Lucrativo	47
7.1 - Definição do Setor Não Lucrativo	48

7.2 - Razões Explicativas do SNL.....	49
7.3 - As ESNL em Portugal.....	50
7.4 - CLC das ESNL	53
7.5 - Normativo Contabilístico do SNL	54
7.6 - Disposições Fiscais relevantes no âmbito do NCRF-ESNL	56
CONCLUSÕES	66
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
ANEXOS	73

ÍNDICE DE SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
BP	Banco de Portugal
CEDP	Código de Ética e Deontologia Profissional
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CLC	Certificação Legal de Contas
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DRA	Diretriz de Revisão/Auditoria
DRAI®	<i>Dossier</i> de Revisão/Auditoria Informatizado
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EMC	Estatuto do Mecenato Científico
ESNL	Entidades do Setor não Lucrativo
HTML	<i>HyperText Markup Language</i>
IAPC	<i>International Auditing Practices Committee</i>
IASB	<i>Internacional Accountants Standard Board</i>
IDEA®	<i>Interactive Data Extraction and Analysis</i>
IES	Informação Empresarial Simplificada
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IGF	Inspeção-Geral de Finanças
IPSS	Instituições Particulares de Solidariedade Social
IRC	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
IRS	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
ISA	<i>International Standards on Auditing</i> /Normas Internacionais de Auditoria
ISP	Instituto de Seguros de Portugal
IT	Interpretações Técnicas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF-ESNL	Norma Contabilística e Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NIRF	Normas Internacionais de Relato Financeiro

NTR/A	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
NTRLC	Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas
ODBC	<i>Open Data Base Connectivity</i>
ONG	Organizações Não Governamentais
ONGA	Organizações Não Governamentais de Ambiente
ONGD	Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento
OPS	Outros Procedimentos Substantivos
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PC	Procedimento de Conformidade
PCGA	Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PCUP	Pessoas Coletivas de Utilidade Pública
PDF	<i>Portable Document Format</i>
POCAL	Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais
POCISSSS	Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
PSRA	Procedimento Substantivo de Revisão Analítica
RC&MG	Rodrigo Carvalho & M. Gregório, Lda.
ROC	Revisor Oficial de Contas
RT	Recomendações Técnicas
RTF	<i>Rich Text Format</i>
SAP/AIS	<i>Systems Applications and Products in Data Processing/ Audit Information System</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNL	Setor Não Lucrativo
TOC	Técnico Oficial de Contas
XML	<i>eXtensible Markup Language</i>

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura i - Empresa acolhedora.....	22
Figura ii - Água e Saneamento	24
Figura iii - Saúde	24
Figura iv - Ensino	24
Figura v - Arquitetura.....	24
Figura vi - Transportes	24
Figura vii - Manuseamento de cargas.....	24
Figura viii - Indústria gráfica.....	24
Figura ix - Cadeia hierárquica	25
Figura x - Módulo de Controlo e Integração	27
Figura xi - <i>Dossier</i> Corrente.....	28
Figura xii - <i>Dossier</i> Permanente.....	31
Figura xiii - <i>Dossier</i> de Circularização.....	32
Figura xiv - IDEA.....	33

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo I - Certificação Legal das Contas.....	74
Anexo II - Programa detalhado de revisão _ ativos intangíveis	76
Anexo III - Papel de trabalho	78
Anexo IV – Avaliação de estágio curricular	80

INTRODUÇÃO

O presente relatório de estágio curricular em Auditoria Financeira representa a etapa final de um longo percurso acadêmico para a obtenção do grau de mestre em auditoria.

A opção pela realização de um estágio curricular, em detrimento das opções de realização de tese ou projeto, deveu-se ao facto de considerar ser uma oportunidade de complementaridade à minha formação, pela aplicação prática de conhecimentos e competências desenvolvidas teoricamente.

“Toda a teoria deve ser feita para poder ser posta em prática, e toda a prática deve obedecer a uma teoria” Fernando Pessoa (1926, pp. 5-6).

O estágio curricular desenrolou-se na empresa Rodrigo Carvalho & M. Gregório, SROC, Lda. (RC&MG) com a duração de 6 meses. A empresa labora essencialmente na área da auditoria e revisão legal de contas, o que levou à escolha das matérias para desenvolvimento do relatório.

O relatório divide-se em três capítulos. No primeiro capítulo será apresentada a componente teórica em que o estágio se insere. Serão expostos alguns fundamentos teóricos de auditoria, baseados sobretudo nas Normas Internacionais de Auditoria/ *International Standards on Auditing* (ISA).

No segundo capítulo será feita a apresentação da empresa de acolhimento referindo os serviços prestados, as principais áreas de atividade dos seus clientes e os recursos humanos e matérias que dispõe.

No capítulo terceiro será abordada a componente prática, consequência da aprendizagem obtida em tempo de estágio, relatando as várias atividades desenvolvidas como assistente/júnior de auditoria. Das atividades desenvolvidas damos especial relevância à adaptação e formação, à elaboração dos papéis de trabalho, à auditoria às vendas, prestações de serviços e clientes, à confirmação externa (circularização), à auditoria aos inventários e ao trabalho especial relativo às Entidades do Setor Não Lucrativo (ESNL).

Esta última atividade de formação contínua dos auditores resultou de um desafio colocado pela entidade acolhedora atendendo às recentes alterações ao normativo contabilístico destas entidades, através do levantamento bibliográfico sobre esta temática.

Finalizaremos o relatório com algumas considerações pessoais acerca da realização do estágio.

CAPÍTULO I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1 - Definição de auditoria financeira

A tarefa de definir auditoria não é fácil, especialmente face as possibilidades da aplicação dessa técnica em muitas áreas do conhecimento humano. O presente trabalho debruça-se sobre a auditoria financeira, também conhecida como auditoria externa, auditoria contabilística ou auditoria independente, âmbito em que esteve inserido este estágio.

A auditoria financeira não é definida de forma unívoca. Existem várias definições dadas por vários autores e organismos profissionais, ainda que todos recorram a determinados termos ou expressões comuns.

Assim por exemplo, para Carlos Batista da Costa (2010, pp. 49) a auditoria financeira *“...tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.”*

A auditoria financeira é definida como um serviço que se caracteriza pela expressão de uma opinião objetiva sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, fazendo referência a um conjunto de normas que têm natureza de interesse público e que contribuem para o aumento da credibilidade da informação financeira.

Os auditores, por sua vez, deverão ser pessoas idóneas, tecnicamente qualificadas e necessariamente externas à empresa, com o propósito de garantir a independência e fiabilidade dos resultados das atividades das empresas e da sua posição financeira, bem como garantir que as suas demonstrações financeiras sejam apresentadas de acordo com as normas jurídicas em vigor.

2 - O papel dos Revisores Oficiais de Contas/Auditores

Os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e os Auditores são responsáveis pela revisão legal das contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas, podendo também executar outros serviços relacionados com a revisão e a auditoria como, por exemplo, pareceres sobre fusões, cisões, transformações, avaliações e outros que tenham uma natureza e âmbito bem definidos. É-lhes também permitido o exercício de funções de docência ou consultoria em matérias que integrem o programa de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

Tal facto obriga-os a ter um leque de conhecimentos muito vasto, forçando-os a dominar matérias relacionadas com a contabilidade, a gestão, a fiscalidade, a informática e sistemas de informação, as finanças e as leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas. Necessitam também de conhecer profundamente as normas de auditoria, emitidas pela OROC, que são de aplicação obrigatória no desempenho das suas funções, bem como as ISA, com forte tendência de aplicação face à globalização das atividades e à necessidade de harmonização internacional das formas de prestação de contas e das exigências de transparência e fiabilidade.

A revisão/auditoria às contas e a outros elementos financeiros é fundamental para melhorar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades, possibilitando, desta forma, aos utilizadores dessa informação tomarem decisões mais sustentadas, minorando o risco.

Com o crescimento económico e a globalização das atividades emergem novas exigências de transparência e fiabilidade da informação financeira e dos atos praticados sendo, por conseguinte, maior a responsabilidade dos decisores, pelo que tende a crescer o nível de solicitação à intervenção deste tipo de profissionais.

3 - Auditoria em Portugal e o Código de Ética da OROC

A primeira regulamentação da atividade de ROC em Portugal foi emanada pelo Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. O preâmbulo do mencionado Decreto-Lei reconhecia ser indispensável estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções cometidas aos revisores e às sociedades de revisores. A profissão esteve paralisada durante vários anos, devendo-se tal facto à ocorrência do 25 de Abril e à não definição do conceito “revisão da contabilidade”. A segunda regulamentação da profissão ocorreu com a publicação do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro.

Em 1999, a quarta regulamentação da profissão teve lugar com a aprovação do Decreto-lei n.º 487/99, de 16 de Novembro que instituiu o novo regime jurídico dos ROC, reformulando o anterior Decreto-Lei 422-A/93 (terceira regulamentação), face à necessidade de acompanhar a evolução e de proceder a alguns ajustamentos decorrentes da experiência da sua aplicação. Foi alterado o enquadramento institucional, alterando-se a designação de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, sendo este até aos

dias de hoje o pilar fundamental, uma vez que, todas as matérias de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao seu controlo.

A nível internacional, a Ordem é membro da *International Federation of Accountants* (IFAC) e mantém relações de grande proximidade com os organismos congéneres de outros países. É fundamental, para a profissão, a ligação em rede a organizações internacionais para que o desenvolvimento e difusão dos aspetos técnicos que concorram para a sua credibilidade. A ligação a estes organismos internacionais constitui-se como um fator de acumulação de conhecimento.

Em Portugal, o exercício da auditoria está organizado em dois vetores básicos: auditoria de fonte legal, imposta por lei a diversos tipos de sociedades e auditoria de fonte convencional, contratada por iniciativa das entidades interessadas. Ambos os vetores apenas podem ser praticados por profissionais denominados ROC e inscritos na respetiva Ordem.

O controlo de qualidade é o elemento central em qualquer estrutura empresarial, contudo, nas empresas de prestação de serviços é fulcral e no setor de atividade em análise, é imprescindível. É neste sentido que as empresas implementam e monitorizam sistemas de controlo interno. Ao nível externo, o elemento de referência é a supervisão da Ordem Profissional e outras entidades como sejam a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) e o Banco de Portugal (BP).

Em 2008 foi aprovada a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, tendo sido aprovado os respetivos Estatutos, procedendo à transposição parcial da Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, visando regular o exercício da atividade de auditoria para a promoção da qualidade e a confiança dos mercados nas funções de auditoria. Deste modo, foi introduzido um novo modelo de supervisão da profissão, com a criação do referido Conselho de Supervisão, ao qual é atribuída a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade. O sistema de supervisão pública caracteriza-se por uma gestão independente, atribuída ao BP, à CMVM, ao Instituto de Seguros de Portugal (ISP), à OROC e à Inspeção-Geral de Finanças (IGF). No cerne das atribuições do Conselho de Supervisão encontram-se a

emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

Em Portugal, o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) dos ROC estabelece que o ROC deve exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

O código atualmente em vigor foi aprovado e publicado em 2001 e refere como objetivos da profissão de ROC a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança, sendo composto por sete capítulos, a saber, “Do âmbito à aplicação”, “Dos princípios”, “Da publicidade e da informação”, “Dos deveres”, “Das outras normas a observar no exercício da profissão”, “Da responsabilidade disciplinar” e “Das disposições finais”.

Os requisitos do Auditor/Revisor prendem-se com:

- ✓ Independência – a profissão deve ser exercida com independência e objetividade, sem que o profissional nunca se coloque numa posição que diminua a sua livre capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada;
- ✓ Competência – o trabalho deve ser planeado, executado, revisto e documentado, de forma a constituir fundamentação adequada dos relatórios e pareceres emitidos;
- ✓ Sigilo Profissional – os profissionais não podem aproveitar-se, pessoalmente ou em benefício de terceiros, de segredos comerciais de que venham a tomar conhecimento no decorrer do seu trabalho. Devem ainda conservar a documentação e as informações, qualquer que seja o seu suporte ou forma sob que se apresentem e protegê-las adequadamente;
- ✓ Publicidade – é vedado qualquer tipo de publicidade pessoal, direta ou indireta, e por quaisquer meios;
- ✓ Deveres para com os colegas – os profissionais devem proceder com a maior correção e urbanidade, não se pronunciar publicamente sobre funções confiadas

a outros, salvo com o seu acordo prévio, e atuar com a maior lealdade em todas as situações e circunstâncias;

- ✓ Deveres para com os clientes – baseiam-se na lealdade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público e implicam consciência, saber, iniciativa, liberdade de ação e respeito pelo sigilo profissional;
- ✓ Deveres para com a OROC e outras entidades – os profissionais deverão proceder com urbanidade, correção e cortesia em todas as suas relações com entidades públicas ou privadas e com a comunidade em geral. Devem colaborar com a OROC nos fins legais e estatutários, no seu prestígio e na prossecução das suas atribuições. Devem ainda exercer os cargos para que tenha sido eleito ou nomeado e desempenhar, em geral, os mandatos que lhes forem conferidos.

4 - Princípios, Normas e Diretivas de Auditoria

Há um conjunto de princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em conta no exercício da atividade de auditoria.

Merecem desde logo destaque os designados “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites” (PCGA), constituídos por um conjunto de normas, regras e convenções, os quais, devem ser observados na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras em particular.

De entre as entidades com competências reconhecidas para a emissão de normas, diretivas e recomendações com reflexo no exercício da atividade da auditoria, podem mencionar-se o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) organismo profissional a publicar normas de auditoria, o IFAC organismo representativo da profissão contabilística a nível mundial, criado em 1977 e a OROC.

No caso Português, dispõe-se do Manual do Revisor Oficial de Contas, publicado em dezembro de 1985, periodicamente atualizado, que contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas no país, com base em normativo emitido por diversas entidades internacionais. As normas, diretrizes e recomendações contidas no referido manual pretendem regulamentar a profissão e as funções do auditor externo em geral e do ROC em particular e incidem fundamentalmente sobre aspetos relacionados com as demonstrações financeiras.

Assim, atualmente, a estrutura normativa profissional da OROC é constituída, para além do código de ética anteriormente referido, por:

- ✓ Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A);
- ✓ Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA);
- ✓ Recomendações Técnicas (RT);
- ✓ Interpretações Técnicas (IT).

As NTR/A são de aplicação obrigatória e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos ROC/Auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos, enquanto as DRA complementam e desenvolvem assuntos constantes nas NTR/A. Com a divulgação das RT pretende-se fundamentalmente contribuir para a progressiva e generalizada harmonização da interpretação dos conceitos e da aplicação dos procedimentos genéricos e específicos relacionados com a revisão legal. Embora sejam de observância facultativa, a sua não adoção pode colocar em causa o cumprimento das NTR/A. As IT destinam-se a orientar os ROC/Auditores na aplicação dos normativos anteriores e a promover a boa prática profissional, tendo muitas vezes como base consultas de carácter técnico colocadas pelos profissionais.

A internacionalização dos negócios e a necessidade de dispor de informações sobre as empresas que possam ser entendidas pelos utilizadores, qualquer que seja a sua localização geográfica, impulsionou a harmonização contabilística entre os diferentes países e, paralelamente, a adoção de princípios e práticas de auditoria comuns.

A principal organização internacional no domínio da auditoria, o IFAC, tem como missão, tal como consta nos seus estatutos “*o desenvolvimento e aperfeiçoamento de uma profissão de contabilista e auditor capaz de prestar serviços de interesse público da mais alta qualidade*”, o que conduziu à criação de comissões técnicas das quais se destaca a *International Auditing Practices Committee* (IAPC). Esta comissão tem por objetivo essencial a emissão de normas internacionais e recomendações, em matéria de auditoria.

Em Portugal, as ISA não são diretamente aplicáveis, contudo, o artigo 2.º das NT recomenda a sua utilização supletiva.

5 - O controlo interno

A ISA 315 – “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente” apresenta uma definição de controlo interno:

“Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.”.

Assim, o controlo interno consiste: no plano da organização que proporciona uma apropriada segregação de responsabilidades funcionais; num sistema de autorizações e procedimentos de registos a fim de proporcionar um controlo contabilístico razoável sobre os ativos, passivos, rendimentos e gastos; práticas a serem seguidas no desempenho dos deveres e das funções de cada um dos departamentos de uma empresa; e, existência de pessoal de qualidade compatível com as respetivas responsabilidades.

Após obter uma compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar a conceção desses controlos e determinar se foram apropriadamente implementados. A ISA 315 menciona ainda cinco componentes do controlo interno:

- ✓ O ambiente de controlo que consiste, entre outros, no cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura organizacional, definição de autoridade e de responsabilidade;
- ✓ O processo de avaliação do risco pela entidade, ou seja, as alterações no meio envolvente operacional, nova tecnologia e reestruturação da empresa;
- ✓ O sistema de informação, incluindo os respetivos processos comerciais, relevantes para o relato financeiro, e comunicação (métodos e registos das transações válidas);
- ✓ As atividades de controlo relevantes para a auditoria, ou seja, as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são cumpridas;
- ✓ Monitorização de controlos, ou seja, verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações das condições.

Contudo, o facto de existir um sistema de controlo interno, e por muito bom que este seja, não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes.

De entre os fatores que limitam o controlo interno, podem mencionar-se os seguintes: não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo; dimensão da empresa (é mais difícil implementar um sistema de controlo interno numa empresa de menor dimensão); relação custo/benefício; existência de erros humanos, conluíus e fraudes; transações pouco usuais e utilização de informática.

Apesar do objetivo principal de uma auditoria ser a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, torna-se também necessário que os auditores externos procedam ao levantamento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, que além de serem analisados, devem igualmente ficar registados, através de questionários padronizados, narrativas, fluxogramas, entre outros.

6 - O planeamento

O planeamento de um trabalho de auditoria define a estratégia geral dos trabalhos a serem executados na entidade auditada, pressupõe um adequado nível de conhecimento sobre as atividades, fatores económicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade, além do nível geral de competência da sua administração.

A ISA 300 “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras” refere que “*Planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria.*”.

É fundamental que seja feito um bom planeamento antes de dar início a uma auditoria, para garantir que cada área vai ser adequadamente tratada, que os problemas potenciais serão identificados e resolvidos e que o trabalho se realize de forma eficaz e eficiente.

“A good plan is like a road map: it shows the final destination and usually the best way to get there”¹

¹ Disponível em: http://en.thinkexist.com/quotes/H._Stanley_Judd/, consultado a 04/08/2012.

Na fase de planeamento existem três aspetos a ter em atenção, nomeadamente, a natureza, extensão e tempestividade das atividades e dos procedimentos de auditoria a realizar e a direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.

A ISA referida dita que a natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, com as experiências anteriores dos membros da equipa de trabalho com a entidade, e das alterações relevantes que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Relativamente à tempestividade, ou seja, ao período em que devem ser realizadas certas atividades de planeamento e efetuados testes e procedimentos de auditoria, usualmente definem-se dois períodos para um trabalho de auditoria: uma primeira fase e uma fase final. Na primeira fase podem ser realizados trabalhos relacionados com procedimentos analíticos a serem aplicados, com procedimentos de avaliação do risco, com a compreensão dos regulamentos aplicáveis à entidade e de como estão a ser seguidos, determinação da materialidade, procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transações, saldos de contas e divulgações que correspondam a tais riscos, entre outros.

No início do trabalho de uma auditoria deve-se ainda averiguar acerca da continuação das relações com o cliente, do trabalho em si, do cumprimento com os requisitos éticos e da compreensão das condições de trabalho. Deve-se ainda determinar as características do próprio trabalho, verificar os objetivos do relato de trabalho, distribuir o trabalho pelos membros da equipa, de modo a facilitar a direção, supervisão e revisão do mesmo, definir o trabalho de campo e prazos para os relatórios.

No planeamento de uma auditoria deve-se sempre prever a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo da execução do trabalho, especialmente no caso de primeiras auditorias, tendo em conta o desconhecimento das realidades concretas por parte do auditor.

Na fase preliminar do trabalho, o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente é deveras importante, assunto que é tratado na ISA 315 já referenciada. O conhecimento do negócio da empresa permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que poderão afetar as demonstrações financeiras, a auditoria ou o relatório da auditoria – Certificação Legal de Contas (CLC), de modo a determinar os

procedimentos de auditoria. Este processo é contínuo e cumulativo, sendo que uma primeira auditoria obriga a um dispêndio de um número de horas significativo. Esta ISA refere ainda que o auditor deve ter um detalhado conhecimento dos sistemas de informação: dos procedimentos, em sistema manual ou tecnológico pelos quais as transações são iniciadas, registadas, processadas e relatadas, dos registos contabilísticos relacionados e do processo de relato financeiro utilizado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas e divulgações significativas.

A compreensão do controlo interno é igualmente fulcral nesta fase preliminar da auditoria. Um bom controlo interno, apesar de não eliminar a necessidade de testes, diminui essa necessidade substancialmente.

De acordo com a ISA 520 – “Procedimentos Analíticos”, por procedimentos analíticos entendem-se avaliações da informação financeira elaboradas através do estudo de relações entre os dados financeiros e não financeiros, da investigação de flutuações identificáveis e de relações que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou afastada significativamente de quantias anteriormente previstas. Estes procedimentos são de extrema utilidade na determinação do risco do trabalho, podendo despoletar aspetos da entidade dos quais o auditor não estivesse consciente e ajudá-lo na determinação de distorções materiais a fim de definir a natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

No que concerne à materialidade o seu julgamento deve ser utilizado para estabelecer um limite para os elementos individualmente significativos, determinar o tamanho das amostras e avaliar as asserções obtidas num trabalho. Nenhuma das normas de auditoria dos diferentes organismos explicita a quantificação requerida para um julgamento preliminar acerca da materialidade, nem tão pouco fornece qualquer orientação quantitativa, sendo que a aferição da materialidade depende do julgamento profissional do auditor. O *guideline* mais utilizado no cálculo da materialidade é de 5% a 10% do EBIT (*Earnings Before Interest and Taxes*) ou 1% do maior entre o total das vendas/receitas ou vendas/total dos ativos, contudo como já foi referido e de acordo com a ISA 320 “Materialidade em Auditoria” “...*dependendo das circunstâncias, podem ser consideradas apropriadas percentagens mais altas ou mais baixas.*”.

Ainda de acordo com a ISA 320 “Materialidade em Auditoria”, a materialidade deve ser considerada, para além da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos contabilísticos, também no efeito ao nível das distorções, ou seja, importa que se veja o efeito cumulativo de pequenas quantias que, no seu conjunto, possam afetar materialmente as demonstrações financeiras.

Há uma relação imediata entre o risco de auditoria e a materialidade. Geralmente, quanto maior o nível de materialidade, menor o risco de auditoria; e vice-versa. Isto é, quanto maior a necessidade de realização de testes e recolha de evidências devido ao nível de materialidade alto, menor é o respetivo risco de auditoria.

A materialidade no planeamento da auditoria difere muitas vezes da materialidade na avaliação da conclusão da auditoria. Se a materialidade é significativamente diminuta na conclusão da auditoria, ou seja, se o seu impacto é reduzido na conclusão, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria que fez baseado no plano da materialidade para assegurar que foram de facto suficientes para detetar qualquer erro de relato material.

7 - Procedimentos de auditoria

Os procedimentos de auditoria são os mecanismos utilizados pelo auditor para a obtenção de evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter elementos comprovativos, de forma suficiente e adequada, para fundamentar os seus comentários, opiniões e recomendações aquando da elaboração do seu relatório. Os procedimentos de auditoria podem ser classificados em:

- ✓ Procedimentos de avaliação de risco;
- ✓ Procedimentos de auditoria adicionais, compreendendo os testes aos controlos e os procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

A ISA 500 – “Prova de Auditoria” refere que *“podem ser usados como procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor”* e expõe os seguintes procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores:

✓ Inspeção

A inspeção consiste no exame de registos, como é o caso da verificação dos lançamentos; no exame de documentos, tais como faturas e extratos bancários que tenham servido como base para os lançamentos; e na verificação física dos ativos tangíveis (numerário, inventários, ativos fixos, etc.), contudo, a inspeção física dos ativos garante apenas a asserção da existência mas não confirma quaisquer direitos ou obrigações que a empresa possua sobre os mesmos nem se a mensuração e imputação são ou não adequados.

✓ Observação

Este procedimento de auditoria consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por terceiros. Temos como exemplos a observação de contagem de inventários pelo pessoal da entidade e a observação da execução de atividades de controlo. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e pelo facto de poder afetar como o processo ou procedimento é executado.

✓ Indagação

O auditor para obter todos os esclarecimentos necessários à realização do seu trabalho, torna-se imprescindível efetuar todas as questões necessárias. As perguntas (indagações) podem ser formais (escritas) ou informais (orais), e são dirigidas a qualquer trabalhador da empresa, consoante a área que esteja a ser examinada. Este procedimento, por vezes, toma um aspeto mais formal, acabando por se tornar numa entrevista, como é o caso de levantamentos de procedimentos contabilísticos e de controlo interno existentes. Em ambos os casos, as perguntas devem ser adequadas e previamente preparadas pelo auditor. Durante o diálogo há que haver bastante flexibilidade perante as respostas, que poderão influenciar o rumo da conversa ou levantar questões para as quais não se estava preparado à priori.

✓ Confirmação externa

Este procedimento é deveras importante para a obtenção das provas necessárias à emissão do relatório do auditor.

A ISA 505 – “*External Confirmations*” refere que a confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação. Essa confirmação poderá afetar as asserções dos órgãos de gestão e as demonstrações financeiras subjacentes.

Cabe ao auditor decidir a extensão das confirmações externas a obter, podendo as mesmas ser requeridas através de certidões e circularizações.

As certidões são obtidas junto de diversas Conservatórias e outros organismos públicos para obtenção por exemplo de confirmação de capital e os seus detentores e confirmação de dívidas ao Estado, respetivamente.

A circularização consiste na confirmação de saldos e informações da entidade, solicitada pelo auditor a terceiros (clientes, fornecedores, bancos, advogados, locadoras, etc.). As minutas das cartas de circularização são preparadas pelo auditor, sendo posteriormente elaboradas pela entidade auditada. Deve ser o auditor a colocar todas as cartas no correio e as respostas devem ser também rececionadas diretamente pelo próprio auditor. Hoje em dia, com a disseminação do uso da internet, muitas correspondências de circularização são feitas por correio eletrónico. A circularização pode ser efetuada de forma positiva ou negativa. Numa circularização positiva solicita-se à entidade circularizada uma resposta com a confirmação da informação; na circularização negativa não é necessário que a entidade responda se houver concordância com a informação constante na carta. A circularização positiva proporciona, evidentemente, muito mais garantias do que a negativa.

A circularização aos advogados é uma forma do auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas com reclamações e ações judiciais em curso, litígios intimados ou pendentes, impostos adicionais, liquidados ou propostos para liquidação.

✓ Recálculo

Consiste na verificação dos cálculos efetuados de documentos e registos, bem como se as bases que os sustentam se adequam.

✓ Reexecução

Trata-se da execução de procedimentos ou controlos pelo auditor, que foram originariamente realizados como parte do controlo interno da entidade. Tal procedimento pode ser manual ou computadorizado como por exemplo reexecutar as demonstrações financeiras através do balancete final.

✓ Procedimentos Analíticos

Os procedimentos analíticos referem-se a todo o tipo de comparações, quer em termos absolutos quer em termos relativos, que possam ser realizadas com base nas informações contabilístico-financeiras e de gestão.

A ISA 500 refere ainda que,

“Estes Procedimentos de Auditoria, ou combinação deles, podem ser usados como procedimentos de avaliação de risco, testes de controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Em certas circunstâncias, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode proporcionar prova de auditoria sempre que o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada”.

Os testes aos controlos são os testes que se realizam para obter prova da auditoria acerca da adequada conceção e da eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno. Após o levantamento e o registo dos sistemas de controlo interno há que os testar, de modo a perceber se estão efetivamente em funcionamento. Para tal realizam-se, geralmente, testes às vendas e às dívidas de clientes; teste às compras e às dívidas a fornecedores; e testes aos custos com pessoal. Os testes são realizados numa base de amostragem, e deve ter-se em conta que a amostra deve ser representativa do total do universo e que os testes incidam sobre vários períodos do ano.

Cada um dos testes só pode ser escrito depois de se efetuar o levantamento do sistema de controlo interno em causa. Perante isto conclui-se que não existem testes padronizados e que se apliquem integralmente a duas empresas distintas. No entanto, existem procedimentos que são básicos e de aplicação geral que devem posteriormente ser complementados face a cada situação específica.

Os procedimentos substantivos são os procedimentos de auditoria realizados com o objetivo de serem detetadas distorções materiais ao nível das asserções. Estes procedimentos incluem testes de detalhes de classe de transações, saldos de contas e divulgações e procedimentos analíticos substantivos. Os primeiros, testes de detalhe de transações e saldos, estão relacionados com a análise dos movimentos e saldos das contas e de outros registos contabilísticos com o propósito de se averiguar a credibilidade da informação das demonstrações financeiras. Muitas vezes, e especialmente nas contas bancárias e de terceiros, torna-se necessário, após efetuar a respetiva análise, proceder à reconciliação do saldo apresentado com o referido pela outra entidade, isto é, justificar as diferenças existentes entre o saldo apresentado por uma empresa numa determinada data e o saldo apresentado pelos registos contabilísticos da outra entidade, com referência à mesma data. Os procedimentos analíticos, como foi referido anteriormente, passam por tomar considerações acerca da comparação da informação financeira da entidade com informação comparável de exercícios anteriores, orçamentos e previsões, informação similar dentro do mesmo setor de atividade, etc.

A ISA 550 – “Partes Relacionadas” abrange este tema que se traduz de extrema importância. Esta ISA refere que,

“Dadas as limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. No contexto de partes relacionadas, os potenciais efeitos de limitações inerentes sobre a capacidade do auditor detetar distorções materiais são maiores pelas razões seguintes:

-A gerência pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e de todas as transações com partes relacionadas, particularmente se a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável não estabelecer requisitos de partes relacionadas.

-As relações entre as partes relacionadas podem apresentar uma maior oportunidade para conluio, encobrimento ou manipulação pela gerência”.

Assim, no decurso do trabalho de auditoria, o auditor deve realizar todos os procedimentos necessários à identificação da existência de transações com partes relacionadas.

A ISA 560 – “Acontecimentos Subsequentes” diz-nos que o auditor deve ter em consideração os efeitos dos acontecimentos subsequentes entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor.

Eventos subsequentes são transações ocorridas entre a data do balanço e a data de emissão do parecer do auditor, que podem modificar, se não forem corretamente divulgadas, a opinião emitida. São exemplos dessas situações perdas em contas a receber decorrente da falência do devedor, perdas relevantes em investimentos, ocorrência de sinistros, alterações significativas na legislação, pagamento ou sentença judicial, entre outros.

Quando o auditor tomar conhecimento de eventos que afetam de maneira relevante as demonstrações contabilísticas, ocorridos entre a data do término do exercício e a data de emissão do parecer, deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, de forma adequada, divulgados nas demonstrações.

8 - Certificação Legal das Contas

A principal função do revisor/auditor é a de, após a realização do exame das contas de uma empresa, emitir um documento sobre as demonstrações financeiras que expresse uma opinião sobre as mesmas.

Em Portugal este documento designa-se por “Certificação Legal das Contas” e tornou-se obrigatório a partir de 1983, ano em que foram aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLC) da OROC.

No final de 1993, em sequência da aprovação do novo regime jurídico dos ROC, foram introduzidas algumas alterações ao modelo da CLC. Atualmente e desde 1997, a CLC possui cinco modelos a seguir descritos:

1. CLC com opinião sem reservas: não existem situações que conduzam à modificação da certificação legal das contas;
2. CLC com opinião sem reservas mas com ênfases: existem situações que conduzem à modificação da certificação legal das contas, porém, que não afetam a opinião.

São exemplos as alterações de políticas contabilísticas, acontecimentos subsequentes e a inexistência/ineficácia do sistema de controlo interno;

3. CLC com opinião com reservas (por limitação do âmbito da auditoria e /ou desacordo);
4. CLC com escusa de opinião: opinião com reservas por limitação de âmbito da revisão/auditoria;
5. CLC com opinião adversa: opinião com reserva por desacordo com o órgão de gestão quanto a asserções em que se baseiam as demonstrações financeiras.

Em casos excecionais o revisor/auditor pode ser levado a emitir uma declaração de impossibilidade de CLC.

Uma CLC (Anexo I) compõe-se em quatro partes, sendo elas a introdução, as responsabilidades, o âmbito e a opinião. De salientar ainda que a opinião pode ser expressa de uma forma positiva, quando se trata de um trabalho de *audit*, declarando-se que “as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...” ou expressão equivalente; e no caso dos trabalhos de *review* – exame simplificado, a opinião é expressa de forma negativa, declarando-se que “nada chegou ao conhecimento que leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam...” ou expressão equivalente.

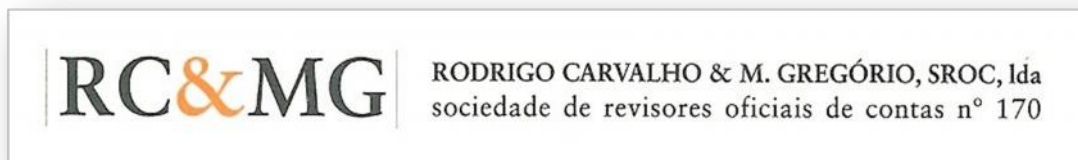
CAPÍTULO II

A EMPRESA ACOLHEDORA

1 - Apresentação da empresa acolhedora

Após abordarmos a temática onde se inseriu o estágio curricular, vamos apresentar em traços gerais a empresa acolhedora.

Figura i - Empresa acolhedora



Fonte: <http://www.rcmg-sroc.com/index.html>, consultado a 12/04/2012.

Rodrigo Carvalho & M. Gregório, SROC Lda. é uma sociedade de revisores oficiais de contas, inscrita na OROC, sob o número 170, tendo sido constituída em julho de 2000, com um capital social de €1.000,00 e com sede na Avenida da República, 1629, 1.º esquerdo, concelho de Vila Nova de Gaia, distrito do Porto.

A sociedade foi constituída para dar continuidade, desenvolvimento e expansão à atividade profissional, desenvolvida em regime individual, de revisão oficial de contas, de três sócios gerentes, inscritos na respetiva OROC, desde 2000. A sociedade encontra-se agora constituída por dois dos três sócios gerentes iniciais.

2 - Serviços Prestados

No exercício de funções atribuídas legalmente aos revisores oficiais de contas, a RC&MG tem desenvolvido essencialmente as atividades para as quais tem competência específica e que não se revelem incompatíveis com as exigências de independência necessárias ao exercício da auditoria/revisão. Fazem parte do quadro das suas atividades:

- ✓ Revisão legal de contas

O exercício da revisão legal das contas é a atividade principal da sociedade, sempre que seja exigível dar opinião ou parecer sobre determinados atos ou factos patrimoniais que envolvam exame das contas de empresas ou de outras entidades, de que será emitida certificação legal das contas.

✓ Auditoria às contas

Outra atividade é a realização de auditoria às contas, estatutária ou contratual, de que será emitida certificação das contas sobre as demonstrações financeiras objeto de exame, obedecendo às normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela OROC.

✓ Serviços correlacionados

Em virtude da sua abordagem e metodologia de auditoria, privilegiando o adequado conhecimento do negócio dos seus clientes, a organização reconhece ter competências para a prestação de outros serviços relacionados com a auditoria, nomeadamente, auditorias financeiras em processos de aquisição ou no âmbito de *due diligence*; avaliação de entradas em espécie para a realização de capital social, de acordo com o art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC); e emissão de pareceres relacionados com processos de transformações e fusões / cisões de empresas.

✓ Outros serviços

Constituem também funções da sociedade, fora do âmbito das de interesse público, o exercício de consultoria (inserindo-se neste domínio, entre outras as consultas sobre organização de empresas, avaliação do controlo e análise de risco) e docência. Os sócios da RC&MG lecionam matérias de auditoria e afins, em escolas de ensino superior. Esta atividade é uma mais-valia para o desenvolvimento da sua função como revisores de contas.

3 - Áreas de atividade dos clientes

No âmbito das suas funções, a sociedade presta serviços de revisão legal de contas (função prevalecte) a cerca de uma centena de entidades de acordo com o mapa anual de atividade profissional da RC&MG relativamente às funções exercidas durante e em referência ao exercício de 2011. O referido mapa constitui um dos deveres de comunicação à OROC, em conformidade com o art.º 58 do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, com alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro.

As empresas e entidades clientes assumem os mais variados modelos jurídicos tais como sociedades anónimas, sociedades por quotas, entidades públicas empresariais, autarquias,

ordens e cooperativas, distribuindo-se por diversificados setores de atividade, entre os quais se podem destacar, pela sua especialidade, os setores ilustrados nas figuras ii a viii.

Figura ii - Água e Saneamento



Figura iii - Saúde



Figura iii - Ensino



Figura iv - Arquitetura



Figura v - Transportes



Figura vi - Manuseamento de cargas



Figura vii - Indústria gráfica



Fonte das figuras ii a viii: pesquisa de imagens em <http://www.google.pt/>.

4 - Recursos humanos

Numa atividade como a Auditoria, a maior fonte de criação de valor é o seu quadro de pessoal. Neste campo, a RC&MG, destaca-se das demais sociedades de auditoria, pela especialização dos seus colaboradores em diversas áreas, tais como: auditoria, contabilidade, gestão, fiscalidade, informática, secretariado e tradução. A formação dos seus colaboradores é uma constante pelo que na sua generalidade possuem o grau de mestre. As funções desempenhadas são delegadas hierarquicamente conforme o seguinte esquema:

Figura viii - Cadeia hierárquica



Fonte: Elaboração própria.

A RC&MG dispõe de um serviço administrativo altamente qualificado (com as habilitações literárias de licenciatura em secretariado e mestrado em tradução), cabendo ao mesmo, a realização de tarefas auxiliares e necessárias ao normal funcionamento da sociedade, tais como: faturação e imputação de despesas aos clientes, conferência das faturas de fornecedores, contabilidade, tesouraria e questões relacionadas com pessoal (departamento de contabilidade); arquivo, agenda, tradução e questões relacionadas com o sistema informático (secretária); e telefone, fax e economato (rececionista).

Ao ROC/Sócio cabe o principal contato com os clientes, bem como a determinação dos objetivos a atingir em cada trabalho. As propostas, os contratos de prestação de serviços bem como os relatórios e pareceres são assinados pelo mesmo, sendo este o responsável máximo.

Ao supervisor compete a redação, acompanhamento e revisão da execução dos programas de trabalho. O supervisor é também responsável pela elaboração, para apreciação do ROC/Sócio, das propostas, contratos de prestação de serviços, relatórios e pareceres.

No que concerne ao sénior, este é responsável pelo levantamento dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno, bem como, a orientação dos assistentes/juniores.

Os quadros que desempenham as funções de supervisor e sénior, na RC&MG, têm como habilitações literárias licenciatura em contabilidade e administração bem como mestrado em Auditoria.

Os Juniores/assistentes na RC&MG possuem licenciatura em contabilidade e fiscalidade sendo aspirantes a mestres em contabilidade e auditoria. Ao nível do trabalho pelo qual são responsáveis, cabe aos mesmos a execução do trabalho de campo, especialmente a nível da abertura dos mapas de trabalho, inspeções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. Estas tarefas são desempenhadas sob a orientação direta do sénior e com base nos programas de trabalho.

Na atividade de auditoria, principalmente nas grandes auditoras, nas “*Big Four*” (fala-se em “*Big Six*” atualmente), é comum que o quadro de pessoal seja composto com uma proporção de 10/15 juniores por cada auditor sénior. Esta relação é bem diferente na RC&MG onde a proporção de sénior e juniores é equiparada, garantindo obviamente uma qualidade de trabalho superior (não negligenciando o facto da dimensão das grandes auditoras e as necessidades de trabalho nos seus clientes ser significativamente diferente).

5 - Recursos materiais

A sociedade possui as suas próprias instalações e dispõe de recursos humanos (já referenciados) e materiais adequados para o exercício da sua atividade, mantendo vivos os objetivos de crescimento e melhoria que esteve na base da sua implantação.

Os recursos materiais foram pensados de raiz para permitirem o exercício da atividade profissional em boas condições técnicas e de conforto. Para isso, foram cuidadosamente

preparadas as instalações (em *open space*), definidos os equipamentos administrativos e sociais e selecionados os equipamentos e programas informáticos.

Para a realização dos trabalhos de auditoria é especificamente utilizado o programa informático DRAI®² (*Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado*). São também utilizados outros programas para além do *Office* da *Microsoft* tais como o programa IDEA® (*Interactive Data Extraction and Analysis*).

5.1 - DRAI – *Dossier de Revisão /Auditoria Informatizado*

O DRAI foi criado pela BDO & Associados, SROC, Lda. ©³ 1996-2010 e é especialmente recomendado pela OROC. As suas especificidades permitem uma maior rapidez e qualidade no desenvolvimento do trabalho de revisão/auditoria, principalmente no que concerne a tarefas rotineiras, por diminuir o tempo dispensado na sua elaboração.

Figura ix - Módulo de Controlo e Integração



Fonte: *Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado*.

Este programa permite a todos os utilizadores o acesso aos menus que correspondem aos principais processos que são executados durante a revisão/auditoria.

A aplicação inicia-se com o Módulo de Controlo e Integração, tal como ilustrado pela figura x, que permite o acesso a todos os outros módulos que o DRAI comporta. O

² Marca registada

³ Todos os direitos reservados

primeiro menu disponível é o de “Clientes”, sendo necessário ativar o cliente com que se pretende trabalhar para que seja permitido avançar para o menu principal designado “*Dossier* de Auditoria”. O outro menu disponível é o de “Gestão de Ficheiros”, que permite criar novos clientes, apagar clientes existentes, instalar ficheiros base de diretórios já criados, abrir novos exercícios, transferir clientes e executar *backups*.

O menu “*Dossier* de Auditoria” permite aceder aos diversos módulos que compõem o *dossier* corrente, o *dossier* permanente e o *dossier* de circularização. Os *dossiers* referidos existem na empresa quer informaticamente quer fisicamente.

5.1.1 - *Dossier* Corrente

O *Dossier* Corrente contem as informações relativas a cada auditoria específica. Os principais elementos do referido *dossier* são os programas de trabalho e os mapas/papéis de trabalho.

As opções disponíveis relativas a este módulo “*Dossier* Corrente” no DRAI encontram-se listadas na figura abaixo.

Figura x - *Dossier* Corrente



Fonte: *Dossier* de Revisão/Auditoria Informatizado.

A primeira tarefa a ser realizada no DRAI, consiste na introdução de dados dos balancetes trimestrais de cada cliente, isto permite o preenchimento automático dos demais papéis de trabalho, da estratégia de auditoria e das folhas resumo e de revisão analítica (Balanço, Demonstração de Resultados e Rácios Financeiros) e a sua comparação com os trimestres e/ou exercícios anteriores. Os balancetes trimestrais são a fonte para auditorias intercalares.

O menu “Estratégia de Auditoria” possibilita o acesso à definição do nível de materialidade, ao quadro de estratégia de auditoria bem como ao quadro de justificações das alterações efetuadas à estratégia de auditoria proposta. No que concerne à materialidade é possível optar por uma das três metodologias de cálculo alternativo (1% do volume de negócios, 2% do total do ativo líquido e 10% dos resultados antes de impostos) ou, ainda, optar por definir o seu próprio nível de materialidade.

Relativamente ao menu “Programas de Trabalho”, (Anexo II Programa detalhado de revisão _ ativos intangíveis) a aplicação dispõe de programas *standard* para todas as secções de trabalho que podem ser adaptados, introduzindo programas específicos, consoante o trabalho que o auditor pretende efetuar.

Para Carlos Batista da Costa (2010, pp. 302),

“Um programa de trabalho é um documento escrito destinado a servir de guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos. Acessoriamente, o programa de trabalho é utilizado como forma de controlar não só o tempo que for sendo gasto ao longo da auditoria em relação ao que foi previamente determinado como também a qualidade do trabalho realizado.”.

Assim, o DRAI fornece de forma automática inúmeros testes e procedimentos por áreas/secções. O DRAI permite utilizar filtros por secções, bem como, por tipo de procedimento a utilizar (Procedimento Substantivo de Revisão Analítica (PSRA), Procedimento de Conformidade (PC) ou Outros Procedimentos Substantivos (OPS)). As áreas/secções são identificadas por letras e correspondem:

- ✓ A – *Goodwill* e outros ativos intangíveis;
- ✓ B – Ativos fixos tangíveis;
- ✓ C – Propriedades de investimento;
- ✓ D – Inventários e ativos biológicos;

- ✓ E – Clientes, vendas e prestações de serviços;
- ✓ F – Outras contas a receber e a pagar;
- ✓ G – Acionistas (sócios) e outras partes relacionadas;
- ✓ H – Ativos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas;
- ✓ I – investimentos financeiros;
- ✓ J – Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor;
- ✓ K – Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa;
- ✓ L – Diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção;
- ✓ M – Fornecedores, compras e fornecimentos;
- ✓ N – Pessoal e benefícios dos empregados;
- ✓ O – Financiamentos obtidos;
- ✓ P – Provisões e matérias ambientais;
- ✓ Q – Estado e outros entes públicos e impostos;
- ✓ S – Capital próprio;
- ✓ V – Gastos e perdas, rendimentos e gastos, resultados; e,
- ✓ Z – Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo).

No que concerne ao menu de secções administrativas, este compreende as secções de I a XIV:

- ✓ I – Documentos de prestação de contas;
- ✓ II – Assuntos à atenção do responsável do trabalho;
- ✓ III – Correspondência;
- ✓ IV – Indicadores de gestão mais significativos;
- ✓ V – Resumo de reclassificações e ajustamentos;
- ✓ VI – Revisão do trabalho de Revisão/Auditoria;
- ✓ VII – Assuntos a tratar em próxima visita;
- ✓ VIII – Memorandos, relatórios e cartas de recomendações;
- ✓ IX – Declaração do órgão de gestão;
- ✓ X – Livros das sociedades;
- ✓ XI – Planificação de revisão/auditoria;
- ✓ XII – Assuntos administrativos;

- ✓ XIII – Eventos subsequentes à data do balanço; e,
- ✓ XIV – Aceitação do trabalho.

Cada secção administrativa incorpora o seu índice bem como questionários relativos à parte administrativa do trabalho de revisão.

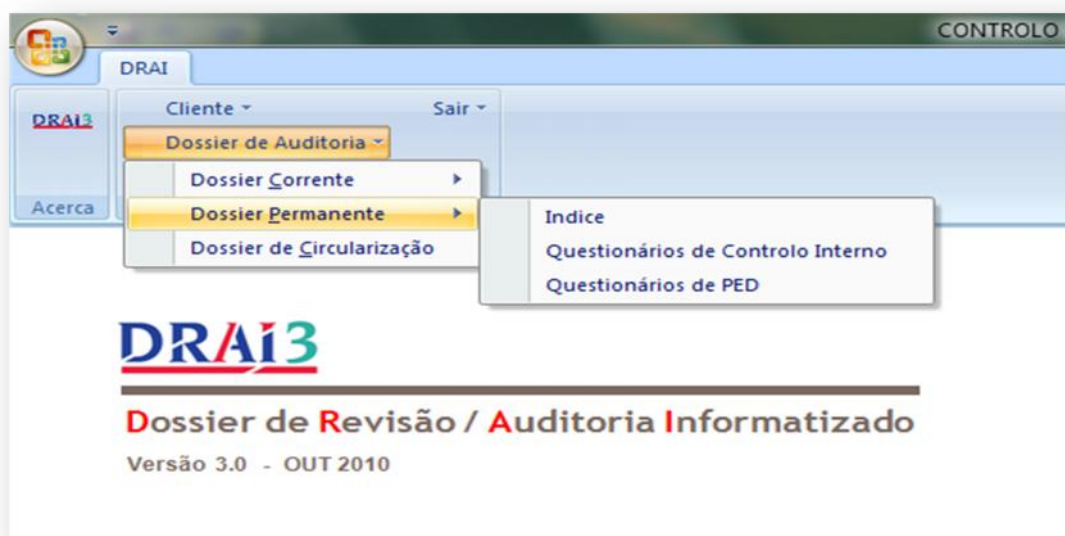
O menu “Principais Conclusões de Auditoria” é composto por três tipos de folhas (índice com indexação, resumo e aspetos relevantes, anomalias, ajustamentos ou reclassificações) para cada secção.

O menu “Papeis de Trabalho Auxiliares” disponibiliza papéis de trabalho específicos para cada seção de trabalho, que servem de apoio e suporte ao trabalho de campo. Este tema será aprofundado no capítulo seguinte.

5.1.2 - *Dossier Permanente*

O *Dossier Permanente* contém informações que o auditor considera importantes e que tenham de ser consultadas ao longo das auditorias presentes e futuras. O mesmo deve ser atualizado no início de uma auditoria e revisto todos os anos, de forma a certificar que apenas contém documentos de interesse futuro. A informação desatualizada deve ser retirada para um *dossier* específico.

Figura xi - *Dossier Permanente*



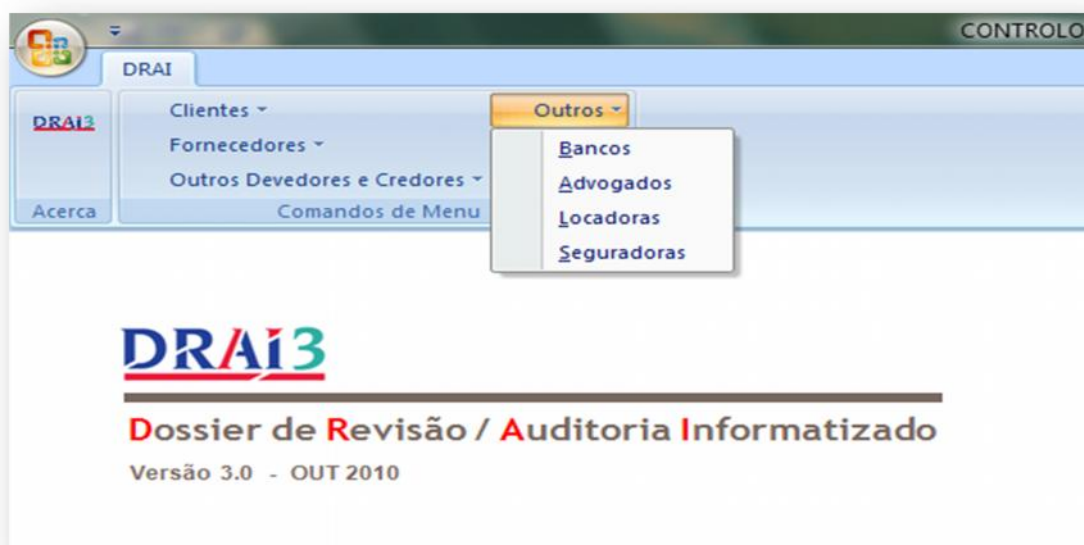
Fonte: *Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado.*

Os módulos que este *dossier* dispõe, conforme ilustrado pela figura xii, são: o “Índice” com as referências e respetivas descrições dos documentos que compõem o *dossier* permanente, relacionados com informações sobre a empresa, legislação aplicável, contratos e documentos importantes, relatórios e orçamentos, declarações obrigatórias, controlo interno e políticas e procedimentos contabilísticos; os “Questionários de Controlo Interno”, aplicáveis às várias secções de trabalho de revisão/auditoria; e os “Questionários de Processamento Eletrónico de Dados”.

5.1.3 - *Dossier* de Circularização

O *Dossier* de Circularização funciona como auxílio à elaboração de um controlo de circularização, permitindo uniformizar critérios e possibilitar uma maior qualidade na realização desse trabalho.

Figura xii - *Dossier* de Circularização



Fonte: *Dossier* de Revisão/Auditoria Informatizado.

A construção do presente *dossier* compreende:

- ✓ O método de seleção, que consiste num papel de trabalho elaborado pelo auditor, onde estabelece um critério que assegure obter uma cobertura material da rubrica a circularizar.

- ✓ As folhas de controlo, que permitem definir o número de entidades a circularizar, discriminar os seus dados, bem como a data da circularização; atualizar o *status* de envio das cartas (P – em preparação pelos serviços, E1 - enviado primeiro pedido, E2 - enviado 2.º pedido); atualizar o *status* das cartas após rececionadas as respostas de terceiros (concordante, para reconciliar, reconciliado, não reconciliado e sem resposta).
- ✓ Resumo de circularização, fornecido automaticamente após a introdução do saldo à data do balanço. Este resumo apenas se encontra disponível para a circularização de clientes, fornecedores e outros devedores e credores.

5.2 - IDEA - *Interactive Data Extraction and Analysis*

O IDEA é uma ferramenta que analisa dados de diversas formas e permite a extração, a amostragem e a manipulação de dados, a fim de identificar erros, problemas, questões específicas e tendências.

Figura xiii - IDEA



Fonte: <http://www.caseware.com/products/idea>, consultado a 14/07/2012.

A utilização deste *software* passa por três fases:

- ✓ A primeira fase consiste na importação de dados, podendo a informação ser importada através de diferentes formatos como por exemplo: XML (*eXtensible Markup Language*), Text, SAP/AIS (*Systems Applications and Products in Data Processing/ Audit Information System*), Print Report and Adobe, PDF (*Portable Document Format*), ODBC (*Open Data Base Connectivity*), Microsoft Excel, Microsoft Access, Lotus, dBASE, AS400 e *Advanced Record Definition Editor*.

- ✓ Após a importação da informação segue-se a análise, o utilizador é que vai construir o que deseja obter, podendo tirar partido das várias funcionalidades desta ferramenta como por exemplo identificar *gaps* e/ou duplicados, efetuar estatísticas, efetuar amostragens (método sistemático, aleatório, aleatório estratificado e moeda), estratificar dados, criar tabelas dinâmicas, criar gráficos, unir tabelas, acrescentar ficheiros, entre outras.
- ✓ O reporte da informação obtida é a terceira fase, esta ferramenta permite, de forma clara, exportar os dados em quase todos os formatos de processadores de texto ou folhas de cálculo, permite ainda criar ficheiros HTML (*HyperText Markup Language*), XML, PDF e RTF (*Rich Text Format*).

Como referimos as potencialidades desta ferramenta são um importante complemento ao trabalho de auditoria, permitindo um acréscimo de tempo de análise ao auditor.

CAPÍTULO III

ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

1 - Plano de estágio

À semelhança do preconizado para a execução de um trabalho de auditoria, também, o estágio deve estar assente num planeamento. Assim, apresentamos o plano individual de estágio elaborado pelo orientador da empresa acolhedora:

Plano de Estágio			
Primeira Fase		Segunda Fase	
Objetivo: Adaptação.		Objetivo: Desenvolver trabalho de assistente/júnior.	
Atividades a desenvolver:		Atividades a desenvolver:	
	Conhecimento das instalações, da equipa de trabalho e demais colaboradores;		Preparação de trabalho de campo. Análise aos controlos, revisão do dossier permanente e revisão analítica;
	Conhecimento do funcionamento e do código de conduta da empresa acolhedora;		Trabalho de campo sob orientação do auditor sénior bem como dos programas de trabalho realizados pelo supervisor.
	Descrição das atividades desenvolvidas e principais clientes;		Análise de documentação recolhida, obtida e/ou solicitada.
	Leitura de manuais de auditoria;		Elaboração de papéis de trabalho e respetivas conclusões por secção.
	Análise do arquivo de clientes em suporte físico e eletrónico.		
Objetivo: Adquirir conhecimentos das metodologias específicas para desenvolver trabalho na área de auditoria financeira.			Arquivo e indexação de documentos segundo as metodologias da entidade adotadas.
Atividades a desenvolver:			Introdução de dados no <i>software</i> de auditoria e análise da informação obtida.
	Conhecimento das metodologias de arquivo e indexação;		Validação das Demonstrações Financeiras (intercalares e finais do exercício) das empresas auditadas através da comparação das Demonstrações obtidas através do módulo de revisão analítica do <i>Dossier</i> de Revisão/Auditoria Informatizado, bem como do relatório de gestão.
	Aprendizagem do funcionamento e potencialidades do <i>software</i> de auditoria (DRAI) e análise de dados (IDEA);		
	Aprendizagem dos parâmetros necessários à elaboração de papéis de trabalho;		
	Análise de programas de trabalho (interpretação e execução do trabalho a ser efetuado) ;		
	Aprendizagem de elaboração de relatórios de auditoria.		Elaboração de <i>draft</i> do relatório de auditoria (intercalar ou final) por secções de análise.

2 - Adaptação e formação

Após a receção na empresa, da apresentação das instalações e dos colegas de trabalho, das formalizações e das considerações a nível de funcionamento da empresa nomeadamente através da apresentação do código de conduta, que apresenta o enquadramento ético, no qual enquanto profissional devo basear as minhas decisões e que se baseia nos princípios orientadores que devem ser utilizados por todos no seio da RC&MG, a primeira fase de estágio decorreu com atividades de formação e de adaptação.

Assim, os primeiros dias de estágio foram reservados à leitura de manuais (o manual de auditoria, o manual do ROC, o manual de utilização do DRAI), bem como à análise das pastas (físicas e informáticas) dos diversos clientes. Esta fase revelou-se deveras importante a nível da ambientação à profissão e ao trabalho a desenvolver e também para uma assimilação das responsabilidades, regras e normas a cumprir.

A análise às pastas de diversos clientes (em suporte papel) proporcionou um primeiro contacto com as peças documentais que integram o arquivo e a sua organização/indexação. Deste modo, pude constatar que para cada cliente existem três arquivos, o *dossier* permanente, que se mantém de ano para ano, sendo apenas atualizado, o *dossier* corrente e o *dossier* de circularização. Estes dois últimos *dossiers* em termos físicos encontram-se agregados uma vez que são atualizados todos os anos. Em termos informáticos estes *dossiers* estão disponíveis para cada cliente através do acesso ao sistema de serviços partilhados, para além da informação disponível no DRAI já referida.

Também esta fase foi reservada à aprendizagem do manuseamento do *software* DRAI e das suas potencialidades, como já referidas no capítulo anterior. Assim, a introdução de balancetes trimestrais foi a primeira tarefa desenvolvida no estágio permitindo a análise às contas através por exemplo de revisão analítica. Nesta fase, a indexação de documentos passou também a fazer parte das tarefas levadas a cabo enquanto assistente/júnior.

A indexação é primordial para que toda e qualquer informação possa ser facilmente localizada por cada um dos técnicos de uma empresa de auditoria, envolvidos ou não no trabalho em causa. A OROC não estabelece uma ordem rigorosa, apenas refere uma numeração criteriosa para que se possa proceder à indexação. Na RC&MG, utiliza-se um sistema de números e letras em simultâneo (código alfanumérico). A título

exemplificativo, os balancetes trimestrais são arquivados no *dossier* corrente na secção administrativa I sendo atribuída a seguinte indexação:

- ✓ I500 – Balancete de abertura;
- ✓ I400 – Balancete do 1.º trimestre;
- ✓ I300 – Balancete do 2.º trimestre;
- ✓ I200 – Balancete do 3.º trimestre;
- ✓ I100 – Balancete final.

Ainda nesta primeira fase foi possível observar a elaboração dos relatórios de auditoria, correspondendo estes ao suporte analítico da opinião do auditor. Na RC&MG os relatórios de auditoria, por norma, assumem periodicidade trimestral quer por exigência contratual quer por um eficiente acompanhamento da entidade auditada. Um relatório de auditoria não é estático, podendo compreender os seguintes elementos:

- ✓ Ficha técnica, ou seja, a composição da equipa de auditoria;
- ✓ Introdução, onde são descritos: âmbito, objetivos, metodologias, procedimentos, condicionantes e limitações;
- ✓ Conclusões e recomendação de substância e de controlo interno;
- ✓ Demonstrações financeiras; e,
- ✓ Apreciação das Demonstrações Financeiras, onde são escrutinados por secção de análise os eventos que merecem a atenção do ROC.

Após atingir os objetivos da primeira fase de estágio foi possível realizar numa segunda fase várias atividades/tarefas, enquanto assistente/júnior integrada e orientada por toda uma equipa de auditoria tendo sempre por base os programas de trabalho elaborados. Face à abrangência de todo o trabalho de auditoria passaremos a descrever apenas algumas das atividades/tarefas desenvolvidas.

3 - Elaboração de papéis de trabalho

O revisor/auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam que a auditoria tenha sido executada de acordo com as normas aplicáveis.

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas reunidas pelo auditor, preparados de forma manual ou por meios eletrônicos, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

Os mesmos facilitam a supervisão do trabalho de auditoria, o desenvolvimento profissional do auditor e ainda o planejamento e execução das auditorias posteriores na mesma entidade ou em outras entidades semelhantes e devem permitir que um auditor sem prévio envolvimento na auditoria chegue às mesmas conclusões das produzidas no relatório.

Por conterem documentos e informações obtidas sobre a entidade auditada, que não podem, em hipótese alguma, ser utilizados em benefício próprio ou de outrem, os papéis de trabalho são de natureza estritamente confidencial.

No que concerne ao seu arquivo devemos ter em conta as informações que cada um incorpora. Deste modo, devem integrar o arquivo permanente os papéis de trabalho que contêm informações sobre a empresa e informações de natureza permanente (documentos utilizados em diversas auditorias) e o arquivo corrente os papéis de trabalho utilizados num dado exercício de auditoria.

De acordo com a ISA 230 - “ Documentação de Auditoria”, cada papel de trabalho deve ser adequadamente elaborado, contendo a identificação dos seguintes elementos:

- ✓ Auditores;
- ✓ Área auditada;
- ✓ Referência para indexação;
- ✓ Data da realização do trabalho; e,
- ✓ Assinatura dos responsáveis pela elaboração e revisão do trabalho.

Para Carlos Batista da Costa não existe um procedimento uniforme na preparação dos mapas de trabalho (folhas, papéis, *outputs* informatizados, etc.), contudo é necessário que “...dentro de cada firma de auditores, exista uma normalização mínima sem obviamente impedir a imaginação de cada técnico.” (2010, pp 306).

Esta liberdade disciplinada existente na RC&MG permite a utilização de papéis de trabalho já existentes, bem como a elaboração de novos papéis de trabalho.

Como exemplo foi facultada a possibilidade de elaborar um papel de trabalho que se adequasse à leitura das atas das reuniões dos órgãos sociais com o objetivo de sintetizar as deliberações com possível relevância contabilística. Os programas de revisão foram realizados por secções, contudo, e tendo por base os programas de trabalho originais apresentamos o programa detalhado de revisão orientado pelo objetivo referido anteriormente incorporando várias secções:

Cliente: TESTE				Preparado por:				Revisto por:	____S2
Secção: Programa Detalhado de Revisão -4.º Trimestre									Ano 2012
Secção	Tipo	Descrição	P	E	M	V	Referência Arquivo	Executado por:	
B	OPS	Analisar a relação dos compromissos assumidos através da revisão da correspondência, atas da administração, contratos e discussão com os responsáveis.							
C	OPS								
G	OPS	Analisar os movimentos mais significativos do ano, verificando a conformidade com disposições de contratos, acordos e atas, se aplicável.							
H	OPS	Analisar a relação dos compromissos assumidos através da revisão da correspondência, atas da administração, contratos e discussão com os responsáveis.							
O	OPS	Analisar os movimentos mais significativos do ano, nomeadamente valores pagos e compara-los com a informação disponível (contratos, atas, etc.).							
S	PC	Analisar os procedimentos implementados para o cumprimento das obrigações estatutárias e das deliberações evidenciadas nas atas dos órgãos sociais.							
S	PC	Verificar a adequacidade dos procedimentos de preparação, manutenção e salvaguarda de livros de atas, livros de escrituração obrigatórios e outra documentação similar da empresa (escrituras, etc.).							
Z	OPS	Averiguar sobre possíveis garantias, compromissos e passivos contingentes, nomeadamente através da leitura de atas, revisão da correspondência com o advogado ou mesmo notícias do conhecimento público. Verificar o seu registo / divulgação.							
Z	OPS	Identificação de acontecimentos subsequentes que possam requerer ajustamentos e/ou divulgação, como por exemplo: leitura das atas das reuniões dos órgãos sociais.							

Fonte: Adaptado *Dossier* de Revisão/Auditoria Informatizado.

A análise incidiu ao período auditado e também ao período posterior a este, tendo em consideração, os efeitos de acontecimentos subsequentes nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor, em conformidade com o disposto na ISA 560 “ *Ler as atas, se existirem, das reuniões dos proprietários da entidade, da gerência e dos encarregados da governação que tenham sido realizadas após a data das demonstrações financeiras e indagar sobre as matérias discutidas em quaisquer destas reuniões relativamente às quais ainda não existam atas disponíveis.*”

Dada a numerosidade (reuniões quinzenais, em cada órgão) e extensão das atas existentes (uma média de 41 páginas por ata) a ferramenta escolhida para a elaboração do papel de trabalho foi o *Microsoft Excel* por forma a incorporar uma dinâmica entre todas as atas analisadas.

O papel de trabalho identifica a empresa prestadora do serviço de auditoria, o auditor que realizou o papel de trabalho (pelas suas iniciais), a data em que o trabalho foi realizado e concluído, a área auditada, a entidade auditada, o responsável pela revisão e a data da revisão. O mesmo apresenta-se subdividido em duas folhas de *Microsoft Excel* (Anexo III):

- ✓ A primeira folha compreende a identificação do órgão e dos membros que o decompõe bem como um resumo das atas identificando o seu número, data, paginação (em que encontra balizada) e síntese;
- ✓ A segunda folha permite a identificação de cada ata, ordem de trabalhos correspondente, indexação para as secções de trabalho e observações relativas a cada ponto da ordem de trabalho.

A organização do papel de trabalho permitiu, deste modo, de uma forma rápida e sintetizada filtrar as deliberações com relevância contabilística por secções não negligenciando a ordem temporal dos factos.

4 - Auditoria às vendas, prestações de serviços e clientes

De acordo com o programa de trabalho realizado nesta secção (E) enquanto assistente/júnior de auditoria tive a oportunidade de realizar trabalho de auditoria que permitisse aferir que as políticas, procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno são adequados e estão a ser aplicados, os réditos originados pelas vendas e

prestações de serviços estão relacionados com a atividade da empresa, os descontos abatimentos, devoluções ou outras deduções aos réditos estão adequadamente reconhecidos e mensurados, os saldos relativamente a dívidas a receber são legítimos e estão de igual modo devidamente reconhecidos e mensurados e, todas as informações pertinentes relacionadas com esta área estão adequadamente divulgadas no Anexo.

O trabalho de auditoria realizado nesta área diverge de cliente para cliente, tendo em conta desde logo a credibilidade do controlo interno. As realidades distintas que tive a oportunidade de observar vão desde falhas de integração no sistema de faturação para o sistema contabilístico ao não reconhecimento de dívidas a receber proveniente de faturação emitida ficando esta a aguardar validação da tutela.

Através do *software* de análise de dados IDEA podem ser efetuados vários testes aos controlos tais como validação da numeração sequencial da faturação emitida.

De seguida aos testes aos controlos segue-se a revisão analítica a esta rubrica, permitindo aferir as variações que mereçam uma análise cuidada. A título exemplar podem ser efetuadas comparações das vendas e/ou prestações de serviços mensais de um dado período bem como com um período transato. Tais variações podem estar relacionadas com campanhas de vendas, vendas sazonais, quebras de produção, entre outros.

Também através do *software* de análise de dados pode ser selecionada uma amostra das vendas e/ou prestação de serviços a analisar de forma a certificar que os documentos foram corretamente emitidos e se encontram devidamente reconhecidos e mensurados. No que concerne às notas de crédito emitidas após o período de auditoria estas devem também ser analisadas de forma a assegurar que o rédito contabilizado no período em análise é fidedigno.

É também necessário que se proceda à análise das operações significativas ocorridas entre data a que a auditoria se reporta e aquela a que o seu relatório é emitido.

A adequação no que respeita aos saldos das perdas por imparidade deve também ser alvo de análise, devendo para o efeito ser verificado o movimento ocorrido na conta durante o período, obter informações para a política seguida, analisar os balancetes por antiguidade de saldos bem como analisar e obter explicitações para os saldos com antiguidade superior ao normal. A análise ao prazo médio de recebimento poderá ser um auxiliar.

Relativamente às dívidas de clientes deve-se que ter em atenção se as mesmas estão corretamente relevadas no balanço, por exemplo, se não existe compensação de saldos. O principal procedimento relacionado com esta área é o da confirmação externa. Este procedimento será analisado no número seguinte abarcando a rubrica de clientes e também as demais rubricas de terceiros, depósitos, advogados, seguradoras, locadoras, acionistas e empresas do grupo.

5 - Confirmação externa

Apoiada pelo DRAI, como já referido anteriormente, a circularização é um procedimento de auditoria (confirmação externa) efetuado para obter confirmação dos saldos de dívidas a pagar, dívidas a receber, depósitos bancários e outros meios financeiros líquidos, bem como para obter informações de advogados e seguradoras. A circularização é uma fonte de informação externa à empresa a ser auditada de uma amostra representativa da população de clientes, fornecedores, outros devedores e outros credores. Relativamente a advogados, bancos, locadoras, seguradoras, acionistas e empresas do grupo, estes são sempre circularizados na sua totalidade.

A RC&MG dá preferência à circularização positiva, solicitando à entidade circularizada uma resposta com a confirmação da informação.

Relativamente à referência temporal a que a circularização deva respeitar para Carlos Batista da Costa (2010, pp 568) “*O ideal será, pois, que a circularização seja efetuada com referência à data do balanço.*”, sendo “*...pouco recomendável efetuar a circularização com referência a uma data preliminar, a não ser que a empresa possua um bom sistema de controlo interno.*”, mas, mesmo nesses casos “*...tal nunca deve ser anterior a dois/três meses em relação à data do balanço, uma vez que será indispensável realizar a análise profunda dos movimentos que ocorrerem durante esse período.*”

As circularizações levadas a cabo durante o período de estágio foram realizadas com referência à data de balanço.

A definição do método de seleção na RC&MG é da responsabilidade do sénior, este utiliza o cuidado profissional para determinar o método de seleção. Os parâmetros/método de seleção são introduzidos no *software* de análise de dados IDEA de modo a que o somatório dos saldos a circularizar (de clientes, fornecedores, outros devedores e outros credores)

seja material em relação aos saldos globais das contas, bem como abarque as entidades com saldos contra natura, com saldos acumulados elevados e entidades escolhidas de forma aleatória.

Na circularização dos fornecedores tem-se especial atenção às entidades com elevado valor acumulado a crédito, pois a possibilidade de existirem passivos não contabilizados são mais prováveis em fornecedores com maior volume de transações.

As tarefas levadas a cabo, enquanto assistente/júnior, prenderam-se com a seleção das entidades a circularizar segundo o método definido, o envio da seleção efetuada e da (s) minuta (s) de circularização para a entidade auditada (sendo que esta última é quem elabora as cartas), a receção, controlo e envio das cartas elaboradas, receção das respostas e validação das mesmas.

Posto isto, após a seleção das entidades a circularizar procedemos ao envio através do correio eletrónico das listagens e das minutas correspondentes a serem utilizadas.

A entidade auditada, por sua vez, elabora as cartas em papel timbrado da empresa e remete para a RC&MG que é responsável pelo controlo e envio das cartas aos destinatários aguardando as respetivas respostas.

Uma questão importante que se levanta, no caso da circularização de clientes é que o saldo será discriminado na carta, dado que a asserção que queremos atingir é *Existence* (Existência), ou seja, se o ativo ou passivo existe a determinada data. No caso dos fornecedores na carta não será discriminado o saldo, uma vez que a asserção que queremos atingir é a de *Completeness* (Plenitude), ou por outras palavras, a não existência de passivos omissos, ativos e transações não registadas. O mesmo se prende com a carta de circularização de outros devedores e outros credores que se processa nos mesmos termos dos clientes e fornecedores, respetivamente.

Após o envio das cartas, deparamo-nos com três situações distintas: obter uma resposta concordante, obter uma resposta discordante, ou não obter resposta.

As respostas a estas cartas tornam-se fundamentais, de modo a poder suportar os ativos e passivos, bem como no caso de resposta discordante ser realizada a conciliação de saldos entre a contabilidade da entidade auditada e a resposta recebida do exterior. No caso de não

obtenção de resposta torna-se necessário efetuar procedimentos alternativos tais como obter o suporte documental dos principais movimentos anteriores e posteriores à data de circularização.

6 - Auditoria aos inventários

O objetivo da auditoria aos inventários é verificar a exatidão dos saldos identificados no balanço. Para se conseguir atingir esse objetivo são realizados um conjunto de procedimentos de auditoria tais como: procedimentos analíticos, testes às contagens, acompanhamento de contagens, valorização do inventário, confirmação de terceiros, identificação de *stocks* com baixa rotação.

Durante o estágio, muito devido ao período em que este decorreu, tive a oportunidade de acompanhar as contagens físicas de inventários em distintas áreas, desde a contagem de fármacos, economato, material elétrico, pneus a produtos de pastelaria.

A atividade do auditor relativamente às contagens físicas dos inventários consiste em observar os procedimentos seguidos pela empresa na contagem e no registo das quantidades, garantindo que os procedimentos adotados são válidos. No entanto, o auditor está fora da responsabilidade e da realização das contagens físicas, cabendo sim, tal responsabilidade à administração da empresa.

Descreveremos apenas o acompanhamento e os procedimentos gerais adotados, inerentes a um processo de contagem física de *stocks* num dos clientes cuja área de atividade é a saúde, sendo que, a contagem física incidiu nos armazéns da farmácia.

A empresa adota o inventário permanente, verificando-se, no entanto, do acompanhamento trimestral a esta entidade falhas de controlo interno no que respeita a esta área. Nas listagens de inventários (trimestrais) fornecidas foi possível, através da ferramenta IDEA, constatar (dos cerca de cinco mil *itens*) existências iniciais, entradas, saídas e existências finais refletidas a negativo, bem como erro no cálculo da existência final em cerca de 25% do número total de *itens*.

Dadas as falhas de controlo verificadas e apesar da adoção de um inventário permanente não era possível aferir pela veracidade de uma listagem final de exercício, tornando-se

imprescindível efetuar uma contagem física de inventário confrontando a realidade física com a realidade escriturada.

Na semana anterior à contagem foi enviado pela empresa auditada o convite para o acompanhamento da contagem de *stocks*, bem como o programa de contagem preparado pelo cliente. O programa compreendia as seguintes informações: data e local da contagem, inventários a serem contados, procedimentos pré-contagem, constituição das equipas de contagem, forma da realização da contagem, procedimentos de “*cut-off*” e anotação das contagens.

A confirmação da comparência de uma equipa de auditoria foi comunicada pelo auditor sénior.

Antes de se iniciar a contagem a equipa de auditoria solicitou as listagens de inventários com e sem quantidades. A primeira listagem destinou-se a verificar as discrepâncias de *stocks* existentes de forma a efetuar os ajustamentos necessários, a segunda ao acompanhamento da contagem de forma a não viciar o mesmo.

A contagem dos produtos foi efetuada na íntegra por várias equipas da empresa, constituídas por duas pessoas cada. Cada equipa era constituída por uma pessoa que desempenhava funções no armazém da farmácia e outra externa ao referido armazém. Foram selecionados os produtos a serem acompanhados na contagem de forma a evidenciar uma taxa de cobertura elevada de produtos e valor dos mesmos.

Aquando da contagem dos produtos foram confirmados os códigos e o nome dos variados produtos e registada a contagem.

Foram ainda solicitadas as cinco primeiras entradas e saídas de mercadorias de modo a garantir o “*cut-off*”, ou seja, de forma a confirmar que as encomendas até à data da contagem foram incluídas nas contagens físicas e que as correspondentes faturas foram reconhecidas como passivo no exercício em causa, bem como confirmar que não foram considerados passivos que correspondam a encomendas não rececionadas.

Após a contagem física, a equipa de auditoria elaborou um relatório de acompanhamento da contagem física no qual foi descrito a data, local e hora da contagem física, o método utilizado para a seleção da amostra, pessoas envolvidas na contagem, principais

procedimentos de contagem adotados pela empresa, principais procedimentos de contagem adotados pela equipa de auditoria, a identificação dos itens contados e conclusão do acompanhamento.

A identificação dos itens contados deve assegurar que consta toda a informação necessária para a comparação posterior com os registos contabilísticos, nomeadamente:

- ✓ Código/ referência, quantidade contada pela equipa de auditoria e pela empresa, diferenças e justificação das diferenças;
- ✓ Modo de acondicionamento dos artigos;

No que concerne à conclusão a mesma afere sobre:

- ✓ Os procedimentos da empresa e itens contados;
- ✓ Identificação de oportunidades de melhoria dos procedimentos de contagem;
- ✓ Identificação de exceções detetadas (diferenças, itens obsoletos, danificados, problemas de *cut-off*).

Relativamente às diferenças apuradas foram ainda solicitados esclarecimentos para os factos. Do trabalho efetuado e reporte do mesmo a entidade convocou uma reunião com as partes envolvidas (responsáveis pela entidade, responsáveis pelo armazém, responsáveis pelo *software* de gestão de stocks e auditores internos e externos) no sentido de serem colmatados os erros detetados.

O trabalho de *follow-up* em auditorias posteriores revelou que as divergências encontradas têm vindo a ser minoradas de forma substancial.

7 - Trabalho especial – Entidades do Setor não Lucrativo

As Entidades do Setor não Lucrativo (ESNL) como próprio nome indica não têm o lucro como escopo. Contudo, o facto de responderem a finalidades de interesse geral que transcendem a atividade produtiva, a venda de produtos ou a prestação de serviços, assim como o atual contexto socioeconómico e o aumento do seu peso no desempenho na economia, fazem com que seja justificado o reforço das exigências de transparência sobre as suas atividades, recursos e resultados.

Tal como preconizado por Duarte Nuno Araújo, Patrícia Cardoso e José Novais, (2012, pp. 20),

“De facto, e a título meramente indicativo, estima-se que em Portugal:

- *Existirão mais de 25 mil entidades do setor não lucrativo, das quais cerca de 17 mil associações não lucrativas, 5 mil IPSS e 3 mil cooperativas;*
- *A contribuição do terceiro setor para a economia global já ultrapasse os 5% do PIB; no entanto substancialmente inferior a outros países desenvolvidos, como a Bélgica, o Canadá ou a Holanda; e,*
- *O terceiro setor empregue cerca de 4% da população ativa.”.*

O trabalho realizado, no decorrer do estágio, no enalço da temática das ESNL teve como propósito a preparação técnica dada a importância do setor e o reforço da transparência através das alterações ao regime de normalização contabilística e sujeição a CLC bem como as especificidades fiscais.

Importa ainda efetuar uma breve definição do setor, da sua existência bem como das entidades que o decompõem.

7.1 - Definição do Setor Não Lucrativo

O designado Setor Não Lucrativo (SNL), também referido frequentemente por Terceiro Setor, Economia Social, Setor Voluntário ou Setor das Organizações da Sociedade Civil, para Avelino Azevedo Antão, Armando Tavares, João Paulo Marques, Sandra Alves (2012, pp.15) engloba

“...um largo conjunto de instituições muito diversificadas entre si, envolvendo organizações formais e informais, religiosas e seculares, organizações com pessoas remuneradas e outras com alguns voluntários, ou só constituídas por voluntários, e organizações a desempenhar funções essencialmente de expressão – como defesa de causas, defesas de direitos civis e organizações políticas, expressão cultural e recreativa, organização comunitária, proteção ambiental, direitos humanos, religião, defesa de interesses, e expressão política – bem como aquelas que desempenham essencialmente funções de serviço – como serviços de

saúde, educação e pesquisa, de ação social, promovendo a cidadania e a inclusão social.”.

De acordo com os autores referidos anteriormente (2012, pp.16) “As ESNL são organizações sob diversas formas jurídicas. Incluem nomeadamente: associações, fundações, instituições de desenvolvimento local, misericórdias, museus, associações mutualistas e as cooperativas”. A diversidade, nas finalidades, na dimensão e no modo de funcionamento dificultam a tentativa de uma definição acabada e consensual.

Numa perspetiva económico-jurídica, uma das características comuns a este tipo de entidades e organizações reside no desenvolvimento de atividades que prosseguem o bem-estar social, portanto, na oferta de bens e serviços quase-públicos, com respeito pelo princípio-regra da não distribuição dos eventuais lucros (ou excedentes) gerados. O setor não lucrativo situa-se pois, entre o setor público e o setor privado, encontrando-se numa posição de complementaridade (através do estabelecimento de parcerias), ou mesmo de substituição do papel e atividades públicas nomeadamente na área social.

7.2 - Razões Explicativas do SNL

Existem várias teorias sobre o surgimento e as funções desempenhadas por estas entidades, cuja breve identificação ajuda à delimitação e densificação da natureza e composição do respetivo setor.

Assim, entre elas, avulta a abordagem da denominada “teoria dos bens públicos”, pela qual se considera que estas entidades buscam satisfazer procuras e necessidades de oferta de bens públicos ou quase-públicos não providos em quantidade, qualidade ou segmentação específica adequadas pelas organizações públicas, sendo essas “falhas de governo” minimizadas pelas ESNL, são exemplo, as atividades associadas às misericórdias ou às cooperativas de solidariedade social, entre outras.

Noutra visão “teoria da confiança”, considera-se que estas entidades, pelos princípios e valores que as norteiam e pelas práticas que desenvolvem, e em que nomeadamente se encontra afastada de forma explícita a busca de fim lucrativo, passam o teste de fiabilidade, merecendo a confiança dos cidadãos. São exemplo, as associações de defesa de diversos direitos, as cooperativas de consumidores, etc.

Por outro lado, na perspetiva da oferta, advoga-se que tais instituições serão também fruto da necessidade da existência de “entidades intermediárias” entre os particulares e os utentes desses mesmos serviços; bem como o resultado da ação de líderes-empREENhedores sociais e religiosos que, nomeadamente pela via do voluntariado procurariam informar e prestar apoio aos cidadãos, bem como influenciar o processo de decisão política, em ordem a uma maior ponderação de valores e realidades sociais. Tal estaria na origem da criação e funcionamento, respetivamente, de entidades fundacionais e de outras organizações da sociedade civil com fins sociais e humanitários, por exemplo, as Organizações Não Governamentais (ONG).

7.3 - As ESNL em Portugal

As ESNL têm uma larga tradição em Portugal. Historicamente podemos identificar dois grandes grupos de instituições não lucrativas: por um lado, as instituições de raiz canónica e religiosa, como as Misericórdias e as Irmandades, com funções caritativas, educativas ou de prestações de serviços na área da saúde; e por outro lado, as mutualidades e as cooperativas, associadas aos movimentos liberal e socialista do séc. XIX, também com uma forte componente de prestação de serviços e que se assumiram, simultaneamente, como veículos de intervenção política e social.

Atualmente é a Constituição da República Portuguesa de 2 de Abril de 1976, e alterações posteriores, que na sua parte II – Organização Económica, dispõe no artigo 82.º (Setores de Propriedade dos Meios de Produção) a garantia da coexistência dos três setores de propriedade dos meios de produção: o setor público, o setor privado e o setor cooperativo e social. Este último,

“compreende especificamente:

- a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;*
- b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;*
- c) Os meios de produção objeto de exploração coletiva por trabalhadores;*

- d) *Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas coletivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objetivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.”.*

No caso português pode identificar-se uma singularidade adicional que decorre da existência de uma realidade multiforme, com ampla tradição jurídica, designada por Instituições Particulares de Solidariedade Social (IPSS), e que abrange uma parte substancial do universo acima referenciado, nomeadamente aquele cuja missão principal é a área da ação social, tais como:

- ✓ Associações - O universo efetivo das associações compreende realidades tão distintas como as associações de bombeiros voluntários, as associações de defesa do consumidor, as associações de estudantes, as associações de pais, as associações de pessoas portadoras de deficiência, as associações de emigrantes, as associações de família, as coletividades populares e recreativas, etc., enquadradas por legislação setorial específica.
- ✓ Fundações - Estas entidades desenvolvem as suas atividades em domínios tão diversificados como os da educação, serviços sociais, arte e cultura, ciência, desenvolvimento comunitário, emprego, filantropia, voluntariado e ajuda humanitária, entre outros, assumindo-se como importantes auxiliares das políticas públicas. Neste contexto, as fundações de solidariedade social constituem um subsetor com natureza e funções especiais.
- ✓ Cooperativas - As cooperativas estão organizadas em diversos ramos, regidos por legislação própria, a saber: consumo; comercialização; agrícola; crédito; habitação e construção; produção operária; artesanato; pescas; cultura; serviços; ensino; e solidariedade social; a que acrescem as cooperativas com carácter multissetorial, podendo organizar-se em uniões, federações e confederações.
- ✓ Mutualidades - São um tipo específico de associações, que de acordo com o respetivo normativo (Decreto-Lei n.º 72/90, de 3/03) são constituídas por “*um número ilimitado de associados, capital indeterminado e duração indefinida que, essencialmente através da quotização dos seus associados, praticam no interesse deste e das suas famílias, fins de auxílio recíproco*”, nomeadamente pela via da concessão de benefícios de segurança social e de saúde (por exemplo: prestações de invalidez, de velhice e sobrevivência; outras prestações pecuniárias por doença,

maternidade, desemprego, acidentes de trabalho ou doenças profissionais; capitais pagáveis por morte ou no termo de prazos determinados). Cumulativamente, podem prosseguir “ *outros fins de proteção social e de promoção da qualidade de vida, através da organização e gestão de equipamentos e serviços de apoio social, de outras obras sociais e de atividades que visem especialmente o desenvolvimento moral, intelectual, cultural e físico dos associados e suas famílias*”.

- ✓ Misericórdias - Entre as atividades que desenvolvem salientam-se, entre outros, o apoio a idosos e à infância, com a concomitante prestação de cuidados de saúde e de educação, bem como o combate à pobreza, estando a seu cargo a gestão de diversos equipamentos, como lares, centros de dia, hospitais, creches e infantários.
- ✓ Outras entidades sem finalidade lucrativa - No vasto conjunto das entidades sem fins lucrativos serão ainda de identificar, por um lado, realidades muito especificamente portuguesas e de grande tradição, como as “Casas do Povo”; e, por outro lado, entidades que sob a designação (internacionalmente aceite) de ONG.

Importa ainda aferir pelo que se entende por Pessoas Coletivas de Utilidade Pública (PCUP). Estas, cujo estatuto consta de Decreto-Lei n.º 460/77, de 7/11, são constituídas por associações ou fundações que prossigam fins de interesse geral, ou da comunidade nacional ou de qualquer região ou circunscrição, cooperando com a Administração Central ou a Administração Local, em termos de merecerem da parte desta administração a declaração de “utilidade pública”. O processo de reconhecimento da utilidade pública compete ao Governo, a requerimento da entidade interessada, sendo normalmente a respetiva declaração apenas emitida ao fim de cinco anos de efetivo e relevante funcionamento, salvo se especialmente dispensadas desse prazo em razão de circunstâncias excecionais (conforme o n.º 1 e n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto das Coletividades de Utilidade Pública). Acresce que, de acordo com o disposto no artigo 8.º do Estatuto das IPSS, estas instituições adquirem automaticamente a natureza de pessoas coletivas de utilidade pública, situação extensível, igualmente, às cooperativas de solidariedade social (explicitamente equiparadas aquelas pela Lei n.º 101/97, de 13/09), às Casas do Povo que prossigam os objetivos previstos no artigo 1.º do Estatuto das IPSS (conforme Decreto-Lei n.º 171/98, de 25/06), às Organizações Não Governamentais de Ambiente (ONGA) (artigo 4.º da Lei n.º 35/98, de 18/07) e às Organizações Não Governamentais de Cooperação para o Desenvolvimento (ONGD) (artigo 12.º da Lei n.º 66/98, de 14/10).

A consideração de uma entidade como PCUP impõe diversos deveres e o cumprimento de obrigações, quer de informação regular às entidades competentes (entre outros, o envio anual de relatório e contas à Presidência do Conselho de Ministros), quer de colaboração com o Estado e autarquias locais na prestação de serviços e na cedência de instalações para a realização das atividades constantes do seu objeto social. Em contrapartida, possibilita o acesso a um conjunto de direitos e regalias que se traduzem em isenções fiscais, redução de determinadas taxas e outros benefícios que em muito poderão contribuir para a valorização e desenvolvimento das suas atividades. Assim, a Assembleia da República, pela Lei n.º 151/99, de 14/09, atualizou o regime de regalias fiscais que lhes poderão ser concedidas, de que se salientam, “*sem prejuízo de outros benefícios previstos na restante legislação aplicável*” (as isenções constantes do Decreto-Lei n.º 9/85, de 9/01, na caso das IPSS e equiparadas, bem como do Estatuto Fiscal Cooperativo, aprovado pela Lei n.º 85/98, de 16/12, e alterações posteriores) isenções várias ao nível dos impostos relevantes para estas entidades. Em sede de fiscalidade, estas medidas evidenciam e concretizam a discriminação positiva que o legislador constitucional entendeu conceder a instituições e iniciativas da sociedade civil, que objetivamente cooperam com o Estado na satisfação de necessidades e interesses de carácter geral e comunitário, nomeadamente na área social.

7.4 - CLC das ESNL

Como foi analisado as ESNL desempenham um papel muito importante atualmente na economia portuguesa, justificando as exigências de transparência relativamente às atividades realizadas por parte dessas entidades e quanto aos recursos que utilizam.

Nesta conformidade, e tal como refere no ponto 2.3 do Anexo II ao Decreto-Lei n.º 36-A/2011, os doadores/ fundadores/ associados pretendem conhecer o grau de cumprimento dos objetivos desenvolvidos, os credores pretendem obter informação acerca da capacidade da entidade de solver os seus compromissos, os voluntários pretendem conhecer os resultados da sua dedicação, bem como os programas realizados e as necessidades de recursos, o Estado, na medida em que proporciona os recursos para atividade de diversas entidades do setor não lucrativo, tem necessidade de controlar os fluxos/meios que permitam cumprir os fins sem diminuir o património, o público em geral, de entre os quais os contribuintes, grupos de interesse ou pressão, associações de defesa do consumidor e todos os interessados, direta ou indiretamente, no futuro da atividade da ESNL, que devem

ter a possibilidade de avaliar o contributo da entidade no seu bem-estar ou no desenvolvimento económico do setor em que se insere.

O reforço das exigências de transparência serão asseguradas através da sujeição das demonstrações financeiras das ESNL à certificação legal das contas, a levar a cabo por revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, nos casos em que essas entidades apresentem contas consolidadas ou se trate de entidades cujas contas anuais demonstrem estarem ultrapassados dois dos três limites do artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, a saber:

- ✓ Total de balanço (1.500.000€);
- ✓ Total das vendas líquidas e outros proveitos, ou seja, total de rendimentos (3.000.000€); e,
- ✓ Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício (50).

Quanto ao âmbito temporal desta disposição legal, o entendimento da OROC vai no sentido de, nos termos do artigo 12.º do Código Civil e do Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março dispor apenas para o futuro, ou seja, para as situações que se venham a constituir após a sua entrada em vigor. Assim, o primeiro ano em que existe obrigatoriedade de nomeação de ROC, ao abrigo do diploma das ESNL, será 2012, caso tenham ultrapassado dois dos três limites fixados por lei, em 2010 e 2011. Caso a ESNL em causa tenha optado por utilizar o referencial contabilístico das ESNL em 2011 (o diploma possibilita a aplicação mais cedo) a referida entidade, se ultrapassar os referidos limites em 2009 e 2010, terá de nomear ROC para o exercício contabilístico de 2011.

7.5 - Normativo Contabilístico do SNL

A Norma Contabilística e Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo (NCRF-ESNL) aplicar-se-á nomeadamente às entidades que não prossigam, a título principal, fins lucrativos e que não possam distribuir aos seus membros ou contribuintes qualquer ganho económico ou financeiro direto, designadamente associações, pessoas coletivas públicas de tipo associativo (inclui ordens profissionais), fundações, clubes, federações e confederações. Contudo a NCRF-ESNL não se aplica às cooperativas, com exceção das cooperativas de solidariedade social. É de referir ainda, que também se excetua da aplicação da NCRF-ESNL as entidades que se encontrem abrangidas pela

aplicação das normas internacionais de contabilidade ou pela supervisão dos setores financeiro ou segurador, bem como as ESNL cujo montante de proveitos seja igual ou inferior a 150.000€(regime de caixa).

A NCRF-ESNL pode ser considerada uma espécie de “subproduto” do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), na medida em que as suas estruturas são semelhantes, aproximando-se também, desta forma, do normativo contabilístico das Normas Internacionais de Contabilidade/Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIC/NIRF) do *International Accountants Standard Board* (IASB), no qual o SNC se baseou com as devidas adaptações.

De acordo com as regras que resultam do regime aplicável às ESNL, as entidades a ele sujeitas são obrigadas à elaboração de diversas peças contabilísticas, nomeadamente, balanço, demonstração dos resultados por natureza ou por funções, demonstração dos fluxos de caixa e anexo, podendo ainda apresentar uma demonstração de alterações nos fundos patrimoniais, quer por opção, quer por exigência das entidades públicas financiadoras.

A nível temporal, a normalização contabilística estatuída para as ESNL aplica-se a partir do exercício que se inicie em 1 de janeiro de 2012, podendo estas entidades optar por aplicá-la a partir de 1 de janeiro de 2011.

Como é sabido, no caso português e no âmbito da vigência do POC coexistiam diversos planos de contas setoriais que procuravam dar respostas às especificidades do setor não lucrativo, nomeadamente:

- ✓ PCIPSS (Plano de Contas das Instituições Particulares de Solidariedade Social), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/89, de 3/03;
- ✓ PCAM (Plano de Contas das Associações Mutualistas), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 295/95, de 17/11;
- ✓ PROFAC (Plano Oficial de Contas para Federações Desportivas, Associações e Agrupamento de Clubes), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/98, de 27/03.

Acresce em certas circunstâncias, a obrigatoriedade de aplicação de outros planos setoriais baseados no Plano Oficial de Contabilidade Pública), segundo o número 2, do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 232/97 “*O Plano Oficial de Contabilidade Pública é também aplicável às*

organizações de direito privado sem fins lucrativos que disponham de receitas maioritariamente provenientes do Orçamento do Estado”.

O Decreto-Lei n.º 36-A/2011 revoga, no seu artigo 6º os planos de contas setoriais supra com exceção dos baseados no POCP, como é o caso do Plano Oficial de Contabilidade das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS) ou de outros planos específicos (caso do Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL), por exemplo) aplicáveis às entidades integradas no perímetro de consolidação do Orçamento de Estado e do Setor Público Administrativo.

Na sequência deste Decreto-Lei foram posteriormente publicados outros diplomas em Diário da República, ficando o ordenamento jurídico assim constituído:

- ✓ Decreto-Lei n.º 36-A/2011 - Bases para a Apresentação das Demonstrações Financeiras;
- ✓ Portaria n.º 102/2011 - Modelos e Demonstrações Financeiras (Balanço, Demonstração dos Resultados por Naturezas, Demonstrações dos Resultados por Funções, Demonstrações das Alterações nos Fundos Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Anexo);
- ✓ Portaria n.º 106/2011 – Código de Contas (quadro síntese das contas, código de contas e notas de enquadramento);
- ✓ Portaria n.º 105/2011 - Mapas para Entidades Sujeitas ao Regime de Caixa (Mapa de Recebimentos e Pagamentos, Mapa de Património Fixo e Mapa de Direitos e Compromissos Futuros);
- ✓ Aviso n.º 6726-B/2011 - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo e normas interpretativas.

7.6 - Disposições Fiscais relevantes no âmbito do NCRF-ESNL

No tocante ao regime de caixa é importante ter presente a obrigação declarativa da entrega da Declaração Modelo 25 – Donativos recebidos, nos termos dos artigos 66.º, n.º1 alínea c) do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e 11.º - A, n.º 1 alínea c) do Estatuto do Mecenato Científico (EMC).

Assim, no âmbito deste regime, há que ter o cuidado de registar todos os donativos de forma a determinar o valor anual do donativo de acordo com o código respetivo e por cada

um dos mecenas (identificado pelo seu número fiscal), sendo desnecessário incluir os donativos de natureza anónima (resultantes, por exemplo, peditórios), os quais, por essa razão, nunca poderão ser alvo de bonificação fiscal em sede do doador. Tal individualização destina-se a permitir à Administração Fiscal proceder ao controlo cruzado dos donativos concedidos, porquanto os mesmos têm benefícios de quantitativo e limites diversos.

É de referir que a classe de contas 24 – Estado e outros entes públicos é idêntica (conforme o n.º 2 do artigo 1.º da Portaria n.º 106/2011 de 14/03) à da Portaria n.º 1011/2009, de 9/09, sendo a sua movimentação em tudo semelhante ao SNC.

No tocante ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), as pessoas coletivas de direito privado, com sede e direção efetiva em território português, que não exerçam a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, sujeitos passivos de IRC, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do respetivo código, (incidência subjetiva/pessoal) são tributadas neste imposto pelo seu rendimento global, correspondente à soma algébrica dos rendimentos líquidos das diversas categorias consideradas para efeitos de Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e, bem assim dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, conforme a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do código do IRC (incidência objetiva/real).

No que concerne às isenções para efeitos de IRC nos termos do respetivo código podemos ter:

- ✓ Isenções subjetivas (pessoais) em consonância com os artigos 9.º e 10.º; e,
- ✓ Isenções objetivas (rendimentos) de acordo com o disposto no artigo 11.º.

Deste modo, estão isentas de IRC nos termos do artigo 9.º as seguintes entidades:

- ✓ Estado, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados;
- ✓ Regiões Autónomas;
- ✓ Autarquias locais;
- ✓ Institutos públicos;
- ✓ Associações e federações de municípios;

- ✓ Associações de freguesia que não exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas;
- ✓ Instituições de segurança social e previdência a que se referem os artigos 87.º e 114.º da Lei n.º 17/2000, de 8 de agosto;
- ✓ Fundos de capitalização administrados pelas instituições de segurança social.

Encontram-se excluídos desta isenção de acordo com o mesmo artigo:

- ✓ Entidades públicas com natureza empresarial (como por exemplo: empresas públicas, hospitais EPE);
- ✓ Rendimentos de capitais tal como são definidos para efeitos de IRS, com exceção dos obtidos pelos fundos de capitalização administrados pelas instituições de segurança social;
- ✓ Rendimentos dos estabelecimentos fabris das Forças Armadas provenientes de atividades não relacionadas com a defesa e segurança nacionais;
- ✓ Associações e federações de municípios e as associações de freguesia que exerçam atividades comerciais, industriais ou agrícolas.

Encontram-se, ainda, isentas de IRC segundo o artigo 10.º:

- ✓ Pessoas coletivas de utilidade pública administrativa;
- ✓ Instituições particulares de solidariedade social (IPSS);
- ✓ Pessoas coletivas legalmente equiparadas a IPSS (as entidades anexas a IPSS deixam de beneficiar de isenção a partir de 2012);
- ✓ Pessoas coletivas de mera utilidade pública que prossigam, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente.

Nos termos do mesmo artigo as associações e fundações, legalmente constituídas e que tenham obtido o reconhecimento de pessoa coletiva de utilidade pública estão abrangidas por esta isenção, no entanto, as pessoas coletivas de mera utilidade pública só beneficiam desta isenção se prosseguirem, exclusiva ou predominantemente, fins científicos ou culturais, de caridade, assistência, beneficência, solidariedade social ou defesa do meio ambiente. Isto quer dizer que a isenção abrange os rendimentos derivados do exercício, a

título acessório, de uma atividade de carácter comercial, industrial ou agrícola, desde que esta tenha por objetivo financiar a atividade principal.

Temos ainda casos especiais tais como: os estabelecimentos de ensino particular que se enquadrem nos objetivos do Sistema Nacional de Educação gozam das prerrogativas das pessoas coletivas de utilidade pública, contudo, não beneficiam desta isenção, podem beneficiar da taxa reduzida de IRC, prevista no artigo 56.º do EBF (20%), a qual, no entanto, encontra-se revogada a partir de 2012; as confederações e associações patronais e sindicais embora sujeitas ao regime geral das associações, não beneficiam desta isenção contudo beneficiam de uma isenção parcial de IRC, prevista no artigo 55.º do EBF.

A isenção tal como prevê o artigo 10.º não abrange os rendimentos empresariais derivados do exercício das atividades comerciais ou industriais desenvolvidas fora do âmbito dos fins estatutários bem como os rendimentos de títulos ao portador, não registados nem depositados, nos termos da legislação em vigor e encontra-se condicionada ao exercício efetivo, a título exclusivo ou predominante, de atividades dirigidas à prossecução dos fins que justificaram o respetivo reconhecimento da qualidade de utilidade pública ou dos fins que justificaram a isenção, à inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas por elas prosseguidas (o não cumprimento destes requisitos determina a perda da isenção, a partir do correspondente exercício, inclusive (n.º 4 do artigo 10.º do CIRC)), à afetação aos fins estatutários de, pelo menos, 50% do rendimento global líquido que seria sujeito a tributação nos termos gerais, até ao fim do quarto exercício posterior àquele em que tenha sido obtido, salvo em caso de justo impedimento no cumprimento do prazo de afetação, notificado ao diretor-geral dos impostos, acompanhado da respetiva fundamentação escrita, até ao último dia útil do primeiro mês subsequente ao termo do referido prazo (em caso de incumprimento deste requisito, a parte do rendimento que deveria ter sido afeta aos respetivos fins, fica sujeita a tributação, no quarto exercício posterior ao da obtenção do rendimento global líquido).

No que concerne às isenções objetivas temos, nos termos do artigo 11.º, os rendimentos derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportivas, contudo, só podem beneficiar desta isenção as associações legalmente constituídas para o exercício dessas atividades e que cumulativamente cumprem as seguintes condições:

- ✓ Não podem, em caso algum distribuir quaisquer resultados;
- ✓ Os membros dos seus órgãos sociais não podem ter, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas;
- ✓ O exercício dos cargos sociais não pode ser remunerado;
- ✓ Estão obrigadas a possuir contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades (isentas ou não isentas).

Não se encontram abrangidos por esta isenção os rendimentos provenientes de qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas atividades. São exemplos: publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Os rendimentos resultantes de quotas pagas pelos associados, em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, uns e outros destinados à direta e imediata realização dos fins estatutários, consideram-se não sujeitos a IRC, nos termos do n.º 3 do artigo 54.º do CIRC.

Como exemplo do exposto anteriormente enuncia-se o seguinte caso prático:

O clube “O Galo” é uma associação desportiva legalmente constituída e com enquadramento no artigo 11.º do CIRC.

No ano 2012 obteve as seguintes receitas brutas:

- ✓ Venda de bilhetes em dia de jogo €15.000,00;
- ✓ Exploração do bar €4.500,00;
- ✓ Quotas de associados €1.200,00;
- ✓ Publicidade estática do pavilhão €3.000,00).

Quais os rendimentos não sujeitos, sujeitos e sujeitos embora isentos a tributação?

De acordo com o n.º 3 do artigo 54.º do CIRC, os rendimentos não sujeitos a tributação são as quotas de associados €1.200,00.

A publicidade estática do pavilhão (€1.200,00) bem como a exploração do bar (€4.500,00) tal como prossegue do n.º 3 do artigo 11.º do CIRC, estão sujeitos a IRC. Contudo quanto a estes rendimentos pode ser aplicável o n.º 1 do artigo 54.º do EBF, ou seja, obter a isenção pelo facto desses mesmos rendimentos brutos (sujeitos e não isentos) não ultrapassarem o montante de €7.500,00.

A venda de bilhetes é um rendimento isento por força do artigo 11.º do CIRC.

O rendimento global das entidades que não exercem a título principal atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola é tributado à taxa de 21,5%, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 87.º do CIRC.

Relativamente às obrigações declarativas e de acordo com o n.º 6 do artigo 117.º, apenas as entidades previstas no artigo 9.º, beneficiam da dispensa da entrega da declaração periódica de rendimentos (Modelo 22). Muitas entidades que estavam dispensadas de enviar a declaração Modelo 22, deixam de apresentar o Anexo F da Informação Empresarial Simplificada (IES) e passam a ter que enviar a declaração Modelo 22 com a inclusão do Anexo D. No que respeita ao envio da IES serão entregues os Anexos: D (quando existam rendimentos sujeitos a impostos), o Anexo L (quando existam atividades sujeitas a Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)) e os Anexos O e P (se aplicáveis) de acordo com o artigo 127.º do CIRC. Devem ainda, proceder à entrega da Modelo 10 quando tenham sido pagos rendimentos sujeitos a retenção de acordo com o artigo 128.º do CIRC e proceder à entrega da Modelo 25 quando tenham sido recebidos donativos com relevância fiscal conforme referido anteriormente.

Relativamente ao enquadramento em sede de IVA conforme o disposto no artigo 10.º do CIVA,

“Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.”

O IVA é um imposto real pelo que não contempla isenções de carácter pessoal, mas sim isenções em função da natureza das operações (isenções que não conferem direito à dedução).

As isenções em IVA para as operações efetuadas por ESNL estão previstas em alguns números do artigo 9.º do CIVA, nomeadamente nos seguintes:

“ 8) As prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades;”

9) As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;

13) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a visita, guiada ou não, a museus, galerias de arte, castelos, palácios, monumentos, parques, perímetros florestais, jardins botânicos, zoológicos e semelhantes, pertencentes ao Estado, outras pessoas coletivas de direito público ou organismos sem finalidade lucrativa, desde que efetuadas única e exclusivamente por intermédio dos seus próprios agentes. A presente isenção abrange também as transmissões de bens estreitamente conexas com as prestações de serviços referidas;

15) As prestações de serviços efetuadas aos respectivos promotores;

a) Por atores, chefes de orquestra, músicos e outros artistas, atuando quer individualmente quer integrados em conjuntos, para a execução de espetáculos teatrais, cinematográficos, coreográficos, musicais, de music-hall, de circo e outros, para a realização de filmes, e para a edição de discos e de outros suportes de som ou imagem;

b) Por desportistas e artistas tauromáquicos, atuando quer individualmente quer integrados em grupos, em competições desportivas e espetáculos tauromáquicos;

21) As prestações de serviços fornecidas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas que exerçam uma atividade isenta, desde que tais serviços sejam diretamente necessários ao exercício da atividade e os grupos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes incumbe nas despesas comuns, desde que, porém, esta isenção não seja suscetível de provocar distorções de concorrência; e,

35) As prestações de serviços a seguir indicadas quando levadas a cabo por organismos sem finalidade lucrativa que sejam associações de cultura e recreio:

a) Cedência de bandas de música;

b) Sessões de teatro;

c) Ensino de ballet e de música;”

Contudo tais isenções apenas são permitidas desde que tais entidades sejam consideradas sem finalidade lucrativa conforme o conceito constante no artigo 10.º do CIVA.

“Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;

c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.”

O artigo 44.º do respetivo código estabelece os requisitos da contabilidade, sendo que os mesmos são de aplicação idêntica a todos os sujeitos passivos do imposto, sejam eles ESNL ou não. Trata-se de matéria do conhecimento generalizado dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e cuja aplicação não difere das entidades que aplicam outros normativos contabilísticos.

Paralelamente, o artigo 23.º do CIVA, sobre métodos de dedução relativa a bens de utilização mista tem implicações de natureza contabilística idênticas para todos os sujeitos passivos deste imposto sendo, no caso particular do ESNL, bastante comum.

Em termos de IVA é ainda importante realçar o disposto no n.º 1 do artigo 53.º do código, quando refere que,

“1 - Beneficiam da isenção do imposto os sujeitos passivos que, não possuindo sem sendo obrigados a possuir contabilidade organizada para efeitos do IRS ou IRC, nem praticando operações de importação, exportação ou atividades conexas, nem excedendo atividade que consista na transmissão dos bens ou prestação dos serviços mencionados no anexo E do presente Código, não tenham atingido, no ano civil anterior, um volume de negócios superior a €10.000”.

Ou seja, uma ESNL (se não for obrigada a possuir contabilidade organizada por outros motivos) pode beneficiar da isenção prevista neste artigo desde que não tenha atingido “um volume de negócios superior a €10.000”, entendendo-se como volume de negócios o estabelecido no artigo 43.º CIVA.

No que concerne ao Imposto de Selo, o respetivo código, estabelece no artigo 53.º as obrigações contabilísticas as que os sujeitos passivos deste imposto estão obrigados, sendo de aplicação idêntica a todos os sujeitos passivos. Vai, porém, mais além quando determina no seu n.º 4 que: “*as entidades que nos termos dos Códigos do IRC (...) não estejam obrigadas a possuir contabilidade organizada (...) quando obrigados à liquidação e entrega do imposto nos cofres do Estado, devem possuir registos adequados ao cumprimento do disposto no n.º 3.*”. Dito de outra forma, na aplicação do regime de caixa deste trabalho é necessário ter-se em consideração que os registos deverão especificar os elementos necessários à verificação do imposto do selo liquidado, nomeadamente os constantes das alíneas a), b), c) e d) do n.º 3 do artigo 53.º.

CONCLUSÕES

A redação do presente relatório foi uma forma de solidificar os conhecimentos adquiridos tanto teóricos como práticos e fazer uma retrospectiva dos seis meses de estágio.

O enquadramento teórico da temática mostrou-se fundamental para a compreensão das atividades desenvolvidas tendo-se optado pela apresentação da empresa acolhedora em segundo lugar uma vez que sem a mesma o estágio não seria possível. Desta forma os capítulos apresentados para além de uma sequência lógica têm um pressuposto comum, nomeadamente, que a auditoria visa conferir credibilidade à informação financeira e garantir a transparência desta aos seus diferentes utilizadores, possibilitando a tomada de decisões sustentada.

A auditoria é, impreterivelmente, uma área onde se tem contacto com diferentes tipos de empresas, setores de atividade, normativos contabilísticos e enquadramentos fiscais. Esta área possibilita um acumular de experiência, elevado alargamento do conhecimento e incute uma crescente sede de saber.

Durante o estágio tive a oportunidade de desenvolver diversas competências tais como melhoria e aprendizagem de diferentes ferramentas informáticas (de referir uma utilização mais eficiente do Excel e ferramentas de auditoria DRAI e IDEA assim como a aprendizagem sobre o funcionamento de diversos programas de contabilidade), comunicação, adaptação a novos ambientes, metodologias de trabalho, organização, gestão do tempo, resistência ao trabalho sobre pressão e flexibilidade.

As atividades descritas são mormente exemplos de muitas outras tarefas levadas a cabo por um assistente/júnior numa equipa de auditoria, na maioria dos casos integradas em programas de trabalho. A revisão da literatura sobre as entidades sem fins lucrativos demonstra que a auditoria não é uma atividade estanque e que necessita de uma preparação técnica constante. Assim, não se espera deste relatório de estágio uma dissertação sobre o tema das ESNL mas sim uma descrição de uma tarefa desenvolvida de revisão de literatura constantemente necessária e a levar a cabo pelos auditores (formação contínua). Ainda relativamente às ESNL posso concluir que a sujeição a CLC é uma mais-valia para todos os intervenientes.

Em suma, o presente relatório expõe o trabalho desenvolvido por um assistente numa equipa de auditoria, descrevendo os principais procedimentos realizados. Creio ter cumprido com os objetivos do plano de estágio que me foram estabelecidos, tal como referenciado no Anexo IV, no entanto, como referi esta é uma atividade de constante aprendizagem e inovação pelo que o caminho a percorrer nesta atividade será certamente um processo contínuo e cumulativo de mais-valia no desenvolvimento das minhas capacidades profissionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Obras diversas:

Antão, Avelino Azevedo; Tavares, Armando; Marques, João Paulo; Alves, Sandra (2012). *Novo Regime da Normalização Contabilística para as Entidades do Setor Não Lucrativo*. Lisboa: Áreas Editora;

Araújo, Duarte Nuno; Cardoso, Patrícia; Novais, José (2012). *Manual de Prestação de Contas nas Entidades do Setor Não Lucrativo*. Porto: Vida Económica;

Baptista, Cristina (2006). *As Fundações no Direito Português*. Lisboa: Almedina;

Costa, Carlos Baptista (2010). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros;

Cravo, Domingos; Grenha, Carlos; Batista, Luís; Pontes, Sérgio (2009). *SNC Comentado*. Lisboa: Texto Editores;

Estêvão, João (1997). *Causas Micro e Macroeconómicas do Crescimento do Terceiro Setor*, in Barros, Carlos e Gomes Santos, J. (eds.). *As Instituições Não-Lucrativas e a Ação Social em Portugal*. Lisboa: Vulgata;

Fernandes, José (2011). *As normas contabilísticas para pequenas e microentidades deveriam ser revogadas?* Revista TOC n.º 140, pp. 64-67;

Ferreira, Rogério F. (2006). *As Instituições do terceiro Setor*. Revista TOC n.º 71, pp. 30-35;

Franco, Raquel e Gonçalves, Rui (2006). *Setor Não Lucrativo – Compilação de Legislação sobre as Organizações da Sociedade Civil*. Porto: Publicações Universidade Católica;

Geraldes, Carla; Peres, Emílio Ricon; Martins, Rui Neves; Matos, Sónia Costa (2012). *Novo Normativo Contabilístico para as Entidades do Setor Não Lucrativo (Casos Práticos)*. Porto: PositivAgenda;

Nabais, Carlos (1993). *Noções Práticas de Auditoria*. Lisboa: Presença;

Pessoa, Fernando (1926). *Palavras Iniciais*. Revista de Comércio e Contabilidade, pp. 5-6;

Rodrigues, João (2009). *SNC Explicado*. Porto: Porto Editora;

Viçoso, Donato (1998). “A Contabilidade das Organizações Sem Finalidade Lucrativa”, in Barros, Carlos e Gomes Santos, J. (eds.). *O Mutualismo Português: Solidariedade e Progresso Social*. Lisboa: Vulgata;

Normas e legislação

Aviso n.º 6726-B/2011 de 14 de março. *Diário da República*, 2.ª série - N.º 51. Ministério das Finanças e da Administração Pública;

Código Civil. Decreto – Lei n.º 47344, de 25 de novembro de 1966. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 274. Ministério da Justiça – Gabinete do Ministro;

Código das Sociedades Comerciais. Decreto-Lei n.º 262/86 de 2 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 201. Ministério da Justiça;

Código do Imposto do Selo. Lei n.º 150/99 de 11 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 106. Assembleia da República;

Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas. Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro. *Diário da República*, 2.º Suplemento, 1.ª série - N.º 277. Ministério das Finanças;

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. *Diário da República*, Suplemento, 1.ª série - N.º 297. Ministério das Finanças e do Plano – Secretaria de Estado do Orçamento;

Decreto-Lei n.º 1/72 de 3 de janeiro. *Diário da República*, 1.ª série N.º 1. Ministério da Justiça – Gabinete do Ministro;

Decreto-Lei n.º 460/77 de 7 de novembro. *Diário da República*, 1.ª série - A - N.º 257. Presidência do Conselho de Ministros;

Decreto-Lei n.º 519-L2/79 de 29 de dezembro. *Diário da República*, 1.ª série N.º 299, 12.º Suplemento. Ministério da Justiça e das Finanças;

Decreto-Lei n.º 4/82 de 11 de janeiro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 8. Ministério dos Assuntos Sociais;

Decreto-Lei n.º 119/83 de 25 de fevereiro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 46. Ministério dos Assuntos Sociais;

Decreto-Lei n.º 9/85 de 9 de janeiro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 7. Ministérios das Finanças e do Trabalho e Segurança Social;

Decreto-Lei n.º 72/90 de 3 de março. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 52. Ministérios do Emprego e da Segurança Social;

Decreto-Lei n.º 256/90 de 27 de julho. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 172. Presidência do Conselho de Ministros;

Decreto-Lei n.º 422-A/93 de 30 de dezembro. *Diário da República*, 1.ª série - A - N.º 303, 2.º Suplemento. Ministério da Justiça;

Decreto-Lei n.º 295/95 de 17 de novembro. *Diário da República*, 1.ª série - A - N.º 266. Ministério do Emprego e da Segurança Social;

Decreto-Lei n.º 232/97 de 3 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série - A — N.º 203. Ministério das Finanças;

Decreto-Lei n.º 7/98 de 15 de janeiro. *Diário da República*, 1.ª série — A - N.º 12. Ministério do trabalho e da solidariedade;

Decreto-Lei n.º 74/98 de 27 de março. *Diário da República*, 1.ª série - A - N.º 73. Presidência do Conselho de Ministros;

Decreto-Lei n.º 171/98 de 25 de junho. *Diário da República*, 1.ª série - A - N.º 144. Ministério do Trabalho e da Solidariedade;

Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de novembro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 226. Ministério das Finanças e da Administração Pública;

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho. *Diário da República*, 1.ª série — N.º 133. Ministério das Finanças;

Decreto-Lei n.º 36-A/2011 de 9 de março. *Diário da República*, 1.ª série — N.º 48. Ministério das Finanças e da Administração Pública;

ISA 230 “Documentação de Auditoria”. Manual do Revisor Oficial de Contas.

ISA 300 “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 315 “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 320 “Materialidade em Auditoria”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 500 “Prova de Auditoria”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 505 “*External Confirmations*”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 520 “Procedimentos Analíticos”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 550 “Partes Relacionadas”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

ISA 560 “Acontecimentos Subsequentes”. Manual do Revisor Oficial de Contas;

Lei n.º 51/96 de 7 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 208. Assembleia da República;

Lei n.º 101/97 de 13 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 212. Assembleia da República;

Lei n.º 35/98 de 18 de julho. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 164. Assembleia da República;

Lei n.º 66/98 de 14 de outubro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 237. Assembleia da República;

Lei n.º 85/98 de 16 de dezembro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 289. Assembleia da República;

Lei n.º 151/99 de 14 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série – A - N.º 215. Assembleia da República;

Lei n.º 35/2010 de 2 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 171. Assembleia da República;

Portaria n.º 1011/2009 de 9 de setembro. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 175. Ministério das Finanças;

Portaria n.º 105/2011 de 9 de março. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 51. Ministério das Finanças;

Portaria n.º 106/2011 de 14 de março. *Diário da República*, 1.ª série - N.º 51. Ministério das Finanças;

Páginas eletrónicas

<http://www.rcmg-sroc.com/index.html/>, consultado a 12/04/2012;

http://en.thinkexist.com/quotes/H._Stanley_Judd/, consultado a 04/08/2012;

<http://www.caseware.com/products/idea/>, consultado a 14/07/2012;

<http://www.cnc.min-financas.pt/>, consultado a 14/06/2012;

<http://www.oroc.pt/>, consultado a 24/10/2012;

<http://www.iasbweb.org/>, consultado a 03/04/2012;

<http://www.snc-esnl.com/>, consultado a 04/11/2011;

<http://www.cnc.min-financas.pt/>, consultado a 07/10/2012;

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/>, consultado a 08/10/2012;

<http://dre.pt/>, consultado a 15/11/2011.

ANEXOS

Anexo I - Certificação Legal das Contas

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras anexas de, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 20XX, (que evidencia um total de euros e um total de capital próprio de euros, incluindo um resultado líquido de euros), as Demonstrações dos resultados, a Demonstração das alterações no capital próprio e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

Responsabilidades

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;

- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;

- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e,

- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

6. Entendemos que o exame efetuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Opinião

7. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira de, em 31 de Dezembro de 20XX, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Relato sobre Outros Requisitos Legais

8. É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do exercício.

Vila Nova de Gaia, 14 de Março de 20XX

O Revisor Oficial de Contas

Rodrigo Carvalho & M. Gregório SROC, Lda
SROC N.º 170, representada pelo sócio XXXX


Anexo II - Programa detalhado de revisão _ ativos intangíveis

Cliente: TESTE			Preparado por:				Revisto por:	S2
Secção: Programa Detalhado de Revisão - 4º Trimestre								Ano
								2012
Secção	Tipo	Descrição	P	E	M	V	Referência Arquivo	Executado por
A	PSRA	Rever os movimentos nas contas verificando se estão de acordo com as políticas da administração e com a informação que possuímos relativamente às características da actividade da Empresa.	✓	✓	✓	✓		
A	PSRA	Rever saldos tendo em atenção eventuais indícios de imparidade dos activos, nomeadamente por alterações tecnológicas. Discutir o valor dos activos com o cliente anotando as principais informações obtidas e a razoabilidade das mesmas.				✓		
A	PSRA	Explicar os movimentos investigando as variações significativas e ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente:	✓	✓	✓			
A		a) Aumentos por classes de activos						
A		b) Reduções por classes de activos						
A	PSRA	Explicar os movimentos investigando as variações significativas e ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente às amortizações do exercício.			✓	✓		
A	PSRA	Comparar as amortizações com o valor dos activos intangíveis, no total e por classes de activos. Obter explicações para diferenças significativas ou pouco usuais, corroborando as explicações recebidas.	✓	✓	✓			
A	PSRA	Analisar a evolução dos activos intangíveis em curso e a razoabilidade de os mesmos se manterem ou não em curso.		✓				
A	PSRA	Testar as amortizações do exercício, multiplicando as taxas de amortização por cada classe de activo. Assegurar que as taxas de amortização utilizadas são consistentes com os critérios definidos pela Gestão e com o período anterior. Quando a taxa de amortização tiver sido alterada obter as devidas justificações e verificar o tratamento contabilístico dessa alteração.			✓	✓		
A	PC	As normas instituídas pela Empresa ou organização através de manual de procedimentos ou normas específicas, estão a ser cumpridas?						
A	PC	O sistema de controlo interno da Empresa é eficaz no sentido de assegurar com fiabilidade a distinção entre custos incorridos na fase de pesquisa dos incorridos na fase de desenvolvimento?	✓	✓	✓	✓		
A	OPS	Verificar que os saldos de abertura são coincidentes com os finais do ano anterior.	✓	✓	✓	✓		
A	OPS	Verificar que as despesas classificadas como activos intangíveis pela Empresa satisfazem quer a definição de activo intangível, quer os requisitos de reconhecimento previstos na NCRF 6.	✓	✓	✓	✓		
A	OPS	Analisar despesas que, de acordo com os anteriores princípios contabilísticos, podiam ser reconhecidas como Activos Intangíveis e que, à luz da NCRF 6 deixam de poder ser reconhecidas como tal (por exemplo, o caso das despesas de constituição).	✓		✓			
A	OPS	Para os intangíveis gerados internamente verificar que somente os dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento estão a ser capitalizados.		✓	✓	✓		
A	OPS	Obter uma lista de aquisições e abates e:						
A		a) Testar se os cálculos se encontram correctos e se se o suporte documental obtido de terceiros é fidedigno				✓		
A		b) Fazer o cruzamento para a contabilidade	✓			✓		
A		c) Investigar se existem variações relevantes e pouco usuais		✓				
A	OPS	Para uma amostra de aquisições das transações do ano:						
A		a) Determinar se esse activo existe		✓				
A		b) Verificar se o documento de suporte da operação é adequado		✓	✓			
A		c) Verificar se o registo daquela aquisição se adequa àquela conta			✓			
A		d) Testar as operações aritméticas daquela aquisição			✓			
A	OPS	Obter um mapa de amortizações dos activos intangíveis:						
A		a) Confirmar que todo o imobilizado incorpóreo se encontra incluído nesse mapa de amortizações e os seus valores estão correctamente apresentados	✓		✓			
A		b) Testar cálculos			✓			
A		c) Investigar se existem variações relevantes e pouco usuais	✓	✓				
A		d) Confirmar que as amortizações aplicadas são as correctas, estão correctamente calculadas, investigando flutuações pouco usuais			✓	✓		
A	OPS	Para uma amostra de bens do mapa de amortizações:						
A		a) O custo reconhecido da amortização é correcto e está de acordo com o que se adequa a esse bem				✓		
A		b) Verificar que a política de amortizações é consistente com o ano anterior e é razoável tendo em conta:				✓		
A		i) Valor residual do bem;						
A		ii) Vida útil do bem.						
A		c) Confirmar que as amortizações dos bens estão apresentados nas contas correctas			✓			
A		d) Testar a exactidão aritmética do mapa e comparar os totais com o razão e com a nota 7 do Anexo.			✓			
A	OPS	Depois de perceber o negócio, assegurar que todos os activos intangíveis materialmente relevantes estão considerados nas demonstrações financeiras e, o seu registo se encontra de acordo com as políticas e princípios contabilísticos.	✓					
A	OPS	Avalar se os activos intangíveis, foram alvo de alguma diminuição de valor extraordinária, tendo em conta vários aspectos envolventes, nomeadamente a evolução tecnológica. Ponderar se essa redução de valor que ocorreu, deve ser expressa nas demonstrações financeiras.				✓		

Procedimientos Específicos

[illegible]

Anexo III - Papel de trabalho



RODRIGO CARVALHO & M. GREGÓRIO, SROC, lda
sociedade de revisores oficiais de contas nº 170

Trabalho realizado por: _____

Data de realização: _____

Data de conclusão: _____

Trabalho revisto por: _____

Data de revisão: _____


Cliente: _____

Área de trabalho: _____

Identificação do Orgão: _____

Membros: _____

Atas			
Número	Data	Paginação	Síntese



RODRIGO CARVALHO & M. GREGÓRIO, SROC, lda
sociedade de revisores oficiais de contas n.º 170

Trabalho realizado por: _____

Data de realização: _____

Data de conclusão: _____

Trabalho revisto por: _____

Data de revisão: _____

Cliente: _____

Área de trabalho: _____

Ata	Ordem de trabalho	Secção	Observações
X			
X+1			
X+2			
X+3			
X+4			
(…)			

Anexo IV – Avaliação de estágio curricular



RODRIGO CARVALHO & M. GREGÓRIO, SROC, lda
sociedade de revisores oficiais de contas n.º 170

DECLARAÇÃO

Avaliação de estágio curricular

Para os devidos efeitos se declara que a Licenciada **Lúcia Manuela Correia Arantes** cumpriu o seu plano de estágio curricular com brio, competência e assiduidade, pelo que nos é grato registar o seu bom desempenho e aproveitamento profissional no âmbito do referido estágio, tendo colaborado ainda no desenvolvimento e execução de outros trabalhos não incluídos no plano de estágio, sendo por isso nossa intenção passar a integrar esta candidata no nosso quadro de pessoal como assistente/júnior.

V,N.Gaia, 30 de abril de 2012

O ROC,

Rodrigo Carvalho (ROC)
Sócio / Partner
R C & M. G. SROC Lda.
Tel. 223.770.122 Fax.223.770.129